



ESCOLA NAVAL

ta sante bi faire



Nuno Francisco dos Santos Fernandes

Contabilidade Analítica aplicada aos Órgãos de Natureza Cultural da Marinha

Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Ciências Militares Navais, na
especialidade de Administração Naval



Alfeite

2015



ESCOLA NAVAL

ta sãntvê bîe faire



Nuno Francisco dos Santos Fernandes

***Contabilidade Analítica aplicada aos Órgãos de Natureza Cultural da
Marinha***

**Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Ciências Militares Navais, na
especialidade de Administração Naval**

Orientação de: CMG Carvalho Silva

Co-orientação de: CTEN Cardoso Fonseca

O Aluno Mestrando

O Orientador

[nome]

[nome]

Alfeite

2015

Agradecimentos

A realização desta Dissertação de Mestrado não seria possível sem a colaboração e apoio incondicional de algumas pessoas às quais não posso deixar de agradecer.

Em primeiro lugar agradeço ao Comandante Carvalho Silva e ao Comandante Cardoso Fonseca, que me orientaram nesta investigação, sempre disponíveis com propostas de bibliográfica atualizada, correções atentas e oportunas sugestões de enriquecimento do trabalho, conjugando a exigência e o rigor com o absoluto respeito pelas minhas opções.

Em segundo lugar, agradeço a toda a equipa da Direção de Administração Financeira da Superintendência das Finanças pelo incentivo e por toda a disponibilidade que sempre demonstraram.

Gostaria ainda de agradecer professores da Escola Naval, pela forma como lecionaram o curso e por me terem transmitido o interesse por estas matérias. No final deste ciclo, estou absolutamente convicto de que tive, fruto de tudo isto, uma formação de excelência a todos os níveis.

Deixo também uma palavra de apoio a todos os que se disponibilizaram para as entrevistas realizadas, contribuindo decisivamente com os seus conhecimentos para o resultado obtido.

Por fim, mas não menos importantes aos meus pais e aos meus amigos pelo apoio incondicional, pelo incentivo que me incutiram e pela paciência demonstrada ao longo deste percurso.

Resumo

Este trabalho, enquadrado por critérios que visam acompanhar a mudança e os desafios de racionalidade e eficiência que vão emergindo, inscreve-se na área da contabilidade analítica.

Cada vez mais as entidades têm necessidades de controlar os seus processos internos. A Marinha não é exceção, sendo já uma ambição antiga a implementação da contabilidade analítica nas unidades da Marinha.

O presente estudo é desenvolvido precisamente neste contexto, através da definição de um modelo de contabilidade analítica numa unidade da Marinha, mais precisamente nos Órgãos de Natureza Cultural da Marinha.

Para a implementação de um sistema deste tipo é necessária a aquisição de um conhecimento aprofundado acerca do funcionamento da organização. Neste âmbito, foram realizadas entrevistas aos Diretores da Comissão Cultural de Marinha e dos Órgãos de Natureza Cultural na sua direta dependência.

É apresentado um modelo de contabilidade analítica para apoiar a tomada de decisão dos Órgãos de Natureza Cultural que utiliza a metodologia *Activity-Based Costing*, utilizando ainda algumas características da metodologia das Secções Homogéneas, tendo sido identificados e justificados os respetivos pressupostos, elementos de custeio, *cost drivers* e resultados esperados para a gestão.

Esta investigação pretende demonstrar todo o caminho percorrido para a conceção do sistema de custeio, com maior incidência nas questões práticas. De modo a demonstrar a exequibilidade do modelo definido, o modelo foi testado para um período com valores de custos reais.

Ao propor este modelo de contabilidade analítica, que permite auxiliar os gestores a tomar decisões mais apoiadas, no sentido de uma maior otimização dos recursos disponíveis, este trabalho vai, assim, ao encontro das diretrizes de racionalidade económica e de uma gestão cada vez mais eficaz e eficiente dos dinheiros públicos.

Palavras-chave: Contabilidade Analítica, Gestão, Sistema de Custeio, *Activity-Based Costing*, Órgãos de Natureza Cultural da Marinha.

Abstract

This work, framed by criteria that aim at focusing on the change and the challenges of rationality and efficiency which keep emerging, can be inscribed in the area of cost accounting.

Entities have growing needs in terms of controlling their internal processes. The Navy is no exception, as the implementation of cost accounting in its units is an old ambition.

This study is developed precisely in this context , by defining a cost accounting model in a navy unit , more precisely in Cultural Bodies of the Navy.

For the implementation of such a system, the acquisition of a thorough knowledge on the workings of the organization is crucial. Within this scope, interviews were made to the Directors of the Cultural Comission of the Navy as well as to those of the Cultural Bodies under its direct dependence.

A cost accounting model is presented to support the decision making of the Cultural Bodies. It uses the Activity-Based Costing methodology and some of the characteristics of the methodology of Homogeneous Sections, having the respective assumptions, costing elements, cost drivers and the expected results of such a management been identified and justified.

This investigation intends to demonstrate all the way to the conception of the cost system, with great focus on the practical aspects. So as to demonstrate the feasibility of the defined model, it was tested for a period of actual cost values.

By proposing this model, which allows helping managers make better supported decisions towards further optimization of the available resources, this work will thus meet the economic rationality guidelines and an increasingly effective and efficient management of public money.

Keywords: Cost Accounting, Costing System, Management, Activity-Based Costing, Cultural Bodies

Índice

1	INTRODUÇÃO.....	1
1.1	Objetivos da dissertação	2
1.2	Organização da Dissertação	3
1.3	Metodologia aplicada.....	3
2	ENQUADRAMENTO TEÓRICO	7
2.1	1. Âmbito e objetivos da Contabilidade Analítica	7
2.2	Conceito e classificação de custos	11
2.3	Sistemas de custeio	15
2.3.1	Sistema de Custeio Total	15
2.3.2	Sistema de Custeio Variável.....	17
2.4	Método das secções homogéneas	18
2.5	Activity-Based Costing	22
2.5.1	Motivações e evolução do modelo ABC	22
2.5.2	Conceito.....	24
2.5.3	Implementação do ABC	25
2.5.4	Vantagens e benefícios do modelo ABC	27
2.5.5	Criticas, limitações e rejeição do modelo.....	27
3	CARATERIZAÇÃO DO SETOR DA CULTURA	29
3.1	A Marinha	29
3.2	O Setor da Cultura	32
3.2.1	A Comissão Cultural de Marinha	35
3.2.2	O Aquário Vasco da Gama.....	36
3.2.3	A Banda da Armada	37
3.2.4	A Biblioteca Central da Marinha.....	37
3.2.5	O Museu de Marinha	38

3.2.6	O Planetário Calouste Gulbenkian	39
3.2.7	A Revista da Armada.....	40
4	A CONTABILIDADE ANALÍTICA NA MARINHA.....	41
4.1	Enquadramento Legal, da LBC ao POCP	41
4.2	O modelo de custeio aplicado na Marinha.....	42
5	PROPOSTA DE MODELO PARA O SETOR CULTURA COM BASE NO ABC	
	47	
5.1	Atividades	51
5.2	Objetos de Custeio	56
5.3	<i>Cost Drivers</i>	57
5.3.1	<i>Cost Drivers</i> de recursos	58
5.3.2	<i>Cost Drivers</i> de atividades.....	59
5.4	O modelo.....	61
5.4.1	1º Estádio.....	62
5.4.2	2º Estádio.....	63
5.4.3	3º Estádio.....	64
5.5	Teste ao modelo	66
6	CONCLUSÕES.....	69
6.1	Principais Conclusões e Contribuições.....	69
6.2	Limitações do Estudo.....	71
6.3	Sugestões para Investigação Futura.....	72
7	R EFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	74

Lista de figuras

Figura 1: Comportamento dos custos globais a curto prazo.....	14
Figura 2: Comportamento dos custos globais a médio e longo prazo	14
Figura 3: Diferença entre o método de custeio total e o método de custeio variável.....	18
Figura 4: Estádios Subjacentes ao Método das Secções Homogéneas.....	19
Figura 5: Áreas de intervenção dos ONC.....	30
Figura 6: Missão da Marinha.....	31
Figura 7: Domínios de intervenção	34
Figura 8: Modelo macro de contabilidade analítica na Marinha	44
Figura 9: Modelo micro de contabilidade analítica para as Unidades.....	44
Figura 10: Modelo ABC para os ONC	51
Figura 11: 1º momento chave.....	61
Figura 12: Primeiro estágio	62
Figura 13: Segundo estágio	63
Figura 14: Terceiro estágio.....	64

Lista de tabelas

Tabela 1: Principais diferenças da contabilidade analítica da financeira.	10
Tabela 2: Fluxos no âmbito jurídico; económico e financeiro.	11
Tabela 3: Mapa de custos das secções.....	21
Tabela 4: Áreas de intervenção dos ONC	34
Tabela 5: Unidades “Piloto” por Setor Funcional	43
Tabela 8: Centros de custo.....	60
Tabela 9: Remunerações médias	66

Lista de siglas e acrónimos

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
ALM	Almirante
AM	Academia de Marinha
AMN	Autoridade Marítima Nacional
AVG	Aquário Vasco da Gama
BA	Banda da Armada
BCM	Biblioteca Central de Marinha
BNL	Base Naval de Lisboa
CBA	Custeio Baseado em Atividades
CCM	Comissão Cultural de Marinha
CEMA	Chefe de Estado-Maior da Armada
CEMGFA	Estado -Maior -General das Forças Armadas
CF	Custos Fixos
CINI	Custos Industriais não Incorporados
CIPA	Custo Industrial dos Produtos Acabados
CIPV	Custo Industrial dos Produtos Vendidos
CN	Comando Naval
CO	Módulo de <i>Controlling</i> do SIGDN
CV	Custos Variáveis
DAF	Direção de Administração Financeira
DCCM	Diretor da Comissão Cultural de Marinha
DP	Direção de Pessoal

DR	Demonstração de Resultados
EMA	Estado-Maior da Armada
ERP	<i>Enterprise-Resource Plannig</i>
FA	Forças Armadas
FDFG	Fragata Dom Fernando II e Glória
FNC	Fábrica Nacional da Cordoaria
H	Hipótese
LA	Limitação de Avarias
LBCP	Lei de Bases da Contabilidade Pública
LDN	Lei da Defesa Nacional
LOBOFA	Lei Orgânica de Bases das Forças Armadas
LOMAR	Lei Orgânica da Marinha
LOMDN	Lei Orgânica do Ministério da Defesa Nacional
m2	Metro Quadrado
MDN	Ministério da Defesa Nacional
MM	Museu de Marinha
OCAD	Órgãos Centrais de Administração e Direção
ONC	Órgãos de Natureza Cultural
P	Pergunta
PCG	Planetário Calouste Gulbenkian
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
RA	Revista da Armada
RAFE	Regime da Administração Financeira do Estado

RAFM	Regulamento da Administração Financeira da Marinha
SCTC	Sistema de Custeio Total Completo
SCTQT	Sistemas de Custeio Total com imputação dos custos fixos industriais por Quota Teórica
SCTR	Sistema de Custeio Total Racional
SCV	Sistema de Custeio Variável
SEC 1	Sub-Entidade Contabilística de Nível 1
SIGDN	Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
SIIF	Sistema Integrado de Informação Financeira
UAICM	Unidade de Apoio às Instalações Centrais de Marinha

“A melhor informação prepara os gestores para as melhores decisões operacionais e estratégicas. Ao contrário, a informação errada é uma porta aberta para o insucesso e, por vezes, para o desastre”. (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014)

1 INTRODUÇÃO

Os sistemas de custeio e as técnicas de contabilidade têm evoluído com as novas exigências, com a concorrência cada vez mais feroz e com a contínua redução dos recursos à disposição das organizações. A complexidade dos sistemas de custeio tem aumentado de acordo com a própria complexidade dos processos industriais e prestação de serviços. Contudo os objetivos permanecem os mesmos: fornecer elementos para o controlo da gestão, tomada de decisão e, no caso das empresas industriais, para avaliação das existências finais, com vista ao apuramento dos resultados no fim dos períodos contabilísticos (Pereira & Franco, 1988). As organizações replicam os processos dos parceiros e/ou concorrentes de forma a garantir uma melhor adaptação ao mercado. A tentativa de acompanhar as melhores práticas, *benchmarking*,¹ não é alheia a Administração Pública. A entrada em vigor do Plano Oficial da Contabilidade Pública (POCP) é demonstrativa disso.

A entrada do POCP veio acelerar o processo de desenvolvimento de novos sistemas de custeio. A Marinha definiu, em 2008, uma contabilidade analítica com base nos sistemas tradicionais de apuramento de custos, utilizando a metodologia das secções homogéneas. O processo de implementação desta metodologia foi testado em “unidades piloto” e pretende-se identificar em que ponto de situação se encontra o processo e, em particular, nos Órgãos de Natureza Cultural da Marinha.

O estudo pretende evidenciar qual é a metodologia de contabilidade analítica mais adequada a utilizar para nos Órgãos de Natureza Cultural (ONC) da Marinha e, conceber o modelo com base nessa metodologia, com o objetivo de apoiar a tomada de decisão.

¹ O benchmarking é um processo no qual a empresa identifica os seus fatores críticos de sucesso, estuda as melhores práticas de outras empresas para os atingir e, em seguida, implementa melhorias nos processos da empresa para se igualar ou superar o desempenho desses concorrentes (Ferreira, 2014).

1.1 Objetivos da dissertação

Esta investigação para além da importância académica, pretende contribuir para melhorar a capacidade de decisão dos ONC da Marinha. Numa perspetiva exclusivamente interna, é importante possibilitar ao Comando um suporte para as suas decisões mensurando o seu impacto económico, tendo por fim os princípios da economia, eficiência e eficácia. Por outro lado, como órgãos de especial relevo para a sociedade civil, os ONC têm necessariamente que ser uma referência de melhoria contínua da Marinha.

Neste âmbito, espera-se que o trabalho desenvolvido nesta dissertação venha a contribuir para a implementação de um sistema de contabilidade analítica, devidamente adaptado aos Órgãos de Natureza Cultural da Marinha, tentando aproveitar ao máximo as suas estruturas administrativas e processos utilizados. É esperado que o modelo resultante da investigação se torne uma ferramenta indispensável à gestão dos ONC da Marinha, uma vez que permitirá:

- Apoio à tomada de decisão;
- Faculta grande volume de informação que permitirá um melhor controlo das suas atividades e processos; e
- Ajuda a uma maior transparência da sua situação económica, financeira, patrimonial e orçamental.

Os destinatários desta dissertação de mestrado são:

- Os interessados nos conteúdos programáticos das disciplinas de contabilidade analítica;
- Os setores da Marinha que estejam a desenvolver ou a definir modelos de contabilidade analítica;
- Os ramos das Forças Armadas (FA) que podem aproveitar as técnicas e pressupostos resultantes do presente estudo.

1.2 Organização da Dissertação

A dissertação desenvolvida segue a estrutura clássica, isto é, apresenta uma forma linear, com definição inicial do problema em estudo, a revisão da literatura existente, a metodologia e métodos aplicados, os resultados e o sistema concebido, a sua análise e as conclusões e implicações da investigação.

Assim, após a introdução do trabalho, da metodologia seguida, e dos métodos de investigação no capítulo um, procedeu-se à revisão de literatura sobre contabilidade analítica, no capítulo dois. No capítulo três, caracterizou-se o meio envolvente. No capítulo quatro é relatado o estado da contabilidade Analítica na Marinha, incluindo um enquadramento legal e a explicação do modelo atual. O capítulo cinco apresenta o estudo em si, com a apresentação detalhada do modelo de custeio concebido para a aplicação do modelo de contabilidade analítica. É ainda testado o modelo para um período usando custos reais. O capítulo seis descreve as conclusões sobre o sistema concebido e confronta as respostas para as questões colocadas para a dissertação. Por último, são ainda enumerados os contributos teóricos e práticos do estudo, as limitações e sugeridas futuras investigações a desenvolver.

1.3 Metodologia aplicada

O trabalho desenvolvido tem como referência o método de investigação em Ciências Sociais proposto por Raymond Quivy e Luc Van Campenhoud.

A questão central que a investigação pretende responder é:

- Com vista a apoiar a tomada de decisão, qual o modelo mais adequado de contabilidade analítica a ser utilizado pelos Órgãos de Natureza Cultural da Marinha?

Para fundamentar a questão central equacionou-se as seguintes perguntas derivadas:

- P1: Quais deverão ser os suportes para a conceção de um modelo de contabilidade analítica para a Marinha?
- P2: De que forma está definida e implementada a contabilidade analítica na Marinha?
- P3: Como deverá ser edificado o modelo de contabilidade analítica para os ONC da Marinha?

Face à perspectiva de análise adotada, formulou-se as seguintes hipóteses:

- H1: Deverá ser estudada a orgânica e estrutura da Marinha, o seu sistema administrativo-financeiro e, em particular, o funcionamento do setor da cultura e dos ONC.
- H2: A Marinha definiu em 2008 um modelo de Contabilidade Analítica, baseado no método das secções homogéneas, mas não se verifica a sua utilização.
- H3: Deverá ser justificada a metodologia da Contabilidade Analítica. O modelo deve ser construído de acordo com pressupostos, devendo conter justificação sobre os objetos de custeio, atividades, *cost drivers* e resultados esperados para a gestão.

Para responder às questões da investigação utilizou-se o estudo de caso como abordagem metodológica. Os passos na condução de um estudo de caso são (Yin, 2003):

1. Preparação: Definição dos dados que se considera necessário obter, bem como da forma como esses dados podem ser obtidos;
2. Recolha de evidência: Nesta etapa são obtidos todos os dados referentes à organização em estudo, bem como ao seu meio envolvente;
3. Análise da evidência: Os dados recolhidos na fase anterior devem ser analisados com vista a responder à questão central da investigação;

4. Exposição do estudo do caso: Descrição do trabalho realizado e das principais conclusões retiradas do mesmo

Iniciou-se esta investigação com a recolha da seguinte documentação: Diretiva do setor cultural da Marinha de 2014; plano de atividades da Comissão Cultural de Marinha de 2015; Lei Orgânica da Marinha (Decreto-Lei n.º 185/2014, de 29 de dezembro); e apresentação sobre a gestão cultural da Marinha no âmbito do estágio “Gestão estratégica da Marinha” de 2014. Com a compilação destes documentos foi possível definir os potenciais entrevistados e assim proceder à fase do estudo empírico.

Na etapa da recolha da evidência recolheu-se toda a informação referente à organização em estudo. Os métodos privilegiados nesta etapa são os documentos (regulamentos internos, mapas de lotações, instruções permanentes e o plano de ação cultural), a observação direta (visitas à Comissão Cultural de Marinha e aos ONC possibilitaram observar como os gestores interagem) e as entrevistas.

Foram realizadas entrevistas (semiestruturadas e não gravadas por motivos de confidencialidade) com os diretores e/ ou subdiretores dos Órgãos de Natureza Cultural, incluindo o Comandante da Fragata D. Fernando II e Glória (FDFG), e com o chefe do gabinete da Comissão Cultural de Marinha (CCM) e pessoal da área financeira. Iniciaram-se as entrevistas com uma breve apresentação do entrevistador e com a explicação do âmbito do trabalho². De seguida introduziu-se a metodologia, a ilustração do modelo e a apresentação de possíveis atividades e objetos de custeio. Logo, as mesmas foram passadas para uma série de questões previamente elaboradas, com o objetivo de identificar as atividades, a sua duração, os responsáveis e as atividades precedentes e sucessoras. As questões efetuadas pretendem ainda, associar os custos afetos a cada atividade, sejam eles materiais, humanos, ou relativos a amortizações de equipamentos e instalações.

No anexo 1 encontram-se as perguntas bases que têm como objetivo obter os dados referidos no parágrafo anterior. As perguntas bases revelam-se importantes na medida em que enquadram o objetivo e orientam a condição da entrevista. No entanto, tal como é característico nas entrevistas semiestruturadas, o guião da entrevista é alterado sempre que no decurso da mesma se mostre vantajoso. É de realçar que os

² Explicar que para além da importância académica para o autor, pretende-se também definir um modelo que seja desejado e vá ao encontro das necessidades.

entrevistados desconhecem por completo a metodologia *Activity-Based Costing*, provando assim, que com a utilização de questionários obtém-se dados inclusivos e inúteis. No anexo 2 encontram-se os assuntos que foram abordados nas entrevistas, para além das questões já mencionadas.

A dissertação foi elaborada com a colaboração direta da Direção de Administração Financeira (DAF), sendo que a recolha de evidência é ainda resultado de reuniões com o seu diretor e com as suas divisões: Divisão de Planeamento Financeiro e Controlo Orçamental; e Divisão de Contabilidade Financeira e de Gestão.

A evidência obtida na etapa anterior deve ser avaliada sistematicamente de modo a garantir a qualidade do estudo do caso (Major & Vieira, 2009). De forma a avaliar o grau da qualidade da evidência obtida, realizou-se uma comparação de todos os dados obtidos e comparou-se a informação contida nos relatórios publicados para o exterior (planos de atividades e websites) com a gerada internamente através de regulamentos internos, entrevistas e observação. Este processo de recolha de múltiplas fontes de informação e da sua comparação tem a designação de triangulação de dados (Major & Vieira, 2009).

Na descrição do trabalho realizado foram enumeradas e explicadas todas as etapas por que passou a conceção do sistema de contabilidade analítica, onde é possível verificar grande parte dos dados recolhidos e a forma como estes foram utilizados. Para além disso, essa descrição também pretende auxiliar numa possível replicação do trabalho para outros setores da Marinha.

2 ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 1. Âmbito e objetivos da Contabilidade Analítica

Durante as últimas décadas verificou-se uma globalização dos mercados, caracterizada pelo encurtamento do ciclo de vida dos produtos e serviços, pelo acréscimo de exigência dos clientes e uma elevada concorrência entre as organizações, sendo os produtos e serviços comercializados cada vez mais semelhantes e substituíveis entre si. Segundo Ferreira et al. (2014), para uma empresa ser competitiva no moderno contexto dos mercados tem de ser orientada para o cliente, usar tecnologias de produção e informação avançadas e, quando apropriado, prever o efeito das mudanças na preferência dos clientes e reconhecer a envolvente social, política e cultural complexa em que atua.

Surge então a necessidade das organizações encontrarem ferramentas de apoio à decisão e controlo de gestão de forma a tornarem-se mais eficientes e flexíveis: os gestores têm a necessidade de obter informações atempadas que permitam auxiliar a tomada de medidas fundamentais para fazer face à concorrência, aumentar os resultados e lançar novos produtos a preços competitivos. (Caiado, 2008). Por sua vez, a contabilidade analítica pretende contribuir com informação relevante, histórica ou previsional, monetária ou não monetária, segmentada ou global, sobre a situação interna da empresa, para a tomada de decisões (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014).

Apesar dos termos de contabilidade de custos, contabilidade analítica e contabilidade de gestão serem usados indiferenciadamente, podem ser distinguidos e identificados pela amplitude de custos que abrangem.

“Modern cost accounting takes the perspective that collecting cost information is a function of the management decisions being made. Thus, the distinction between management accounting and cost

*accounting is not so clear-cut, and we often use these terms interchangeably in the book.*³” (Hornren, Datar, & Rajan, 2012).

Segundo Ferreira (2014) a Contabilidade de Custos tem por objetivo fundamental a informação detalhada relativa aos custos dos produtos fabricados e dos serviços prestados pelas empresas, tendo por base, o grau de desenvolvimento considerado necessário em relação a cada situação específica. Como consequência, os decisores determinam o custo dos produtos ou serviços e o valor dos inventários.

Segundo o mesmo autor, a Contabilidade Analítica apresenta o mesmo objetivo fundamental que a expressão Contabilidade de Custos, analisando, por um lado, o processo de transformação dos fatores de produção em produtos fabricados ou em serviços prestados e, por outro, aprofundando o mecanismo da obtenção do resultado contabilístico.

A contabilidade de gestão resulta do alargamento do âmbito da contabilidade analítica, procurando apoiar todo o processo de tomada de decisões económicas de uma organização. Segundo Hornren, Datar e Rejan (2012), a contabilidade de gestão não se limita à produção de informação de custos, mas também à sua utilização para uma tomada de decisão correta e adequada, e para a gestão eficiente e eficaz da organização.

Independentemente da variedade de conceitos, o termo contabilidade analítica tem sido adotado pela literatura contabilística para caracterizar a contabilidade interna vocacionada para o apoio da tomada de decisão (Caiado, 2003), sendo o termo usado na presente dissertação de mestrado.

Realizada a distinção entre Contabilidade de Custos, Contabilidade Analítica e Contabilidade de Gestão, torna-se necessário abordar o conceito de Contabilidade Geral ou Financeira.

Durante muitos anos a contabilidade tinha apenas como objetivo determinar a situação patrimonial da empresa e os seus resultados globais. Trava-se portanto apenas da Contabilidade geral.

³ Tradução: A contabilidade de custos moderna assume a perspetiva que a obtenção da informação dos custos é uma função do gestor no processo de tomada de decisão. No entanto, a distinção entre contabilidade de custos e contabilidade de gestão não é clara, e usamos no livro indiferenciadamente estes termos.

“A Contabilidade Geral ou Externa tem fundamentalmente por objectivo o controlo das relações com terceiros (clientes, fornecedores, credores, bancos, ...), relevar as variações no património e apurar os resultados do exercício.” (Caiado, Contabilidade Analítica e de Gestão, 2008)

Acontece que na contabilidade geral, os custos, proveitos e resultados são apurados por natureza, o que nada nos diz, por exemplo, quanto aos resultados dos diversos produtos, não apoiando a gestão da organização. Aliás, como salienta Pereira e Franco (1988), as informações possibilitadas pela contabilidade geral são manifestamente insuficientes para gerir as empresas, sobretudo pela sua fraca operacionalidade no controlo, gestão corrente e planeamento das atividades que têm a ver com os custos e proveitos da empresa. Na verdade, a informação obtida por este tipo de contabilidade é relativa ao passado, está submetida a rigorosas normas (critérios de valorimetria), dá informações bastantes globais e não considera certas grandezas físicas que constituem elementos fundamentais para explicar o resultado.

A contabilidade geral é, por conseguinte, insuficiente para auxiliar o gestor no processo de tomada de decisão e controlo de gestão. Daí que se imponha nas organizações a necessidade de utilizar as análises características da contabilidade analítica.

A Contabilidade analítica é mais flexível e orientada para a organização:

“A contabilidade analítica tem por objetivo fornecer elementos para o controlo da gestão, tomada de decisão e, no caso das empresas industriais, para avaliação das existências finais, com vista ao apuramento dos resultados no fim dos períodos contabilísticos”.
(Pereira & Franco, 1988)

Ou seja, quanto a contabilidade geral tem como principal objetivo o apuramento dos custos, proveitos e resultados de uma forma global para efeito de prestação de contas ao exterior, a contabilidade analítica foca-se na pormenorização dos custos relativos a um determinado período, repartindo-os de acordo com as necessidades de gestão da organização em causa, com vista a que seja possível tomar decisões

sustentadas na informação proveniente deste tipo de contabilidade. A seguinte tabela demonstra sucintamente as diferenças entre a contabilidade analítica e financeira.

	Contabilidade Analítica	Contabilidade Financeira
Objetivos da informação	Ajudar os gerentes a tomar decisões para cumprir as metas da organização	Divulgar o desempenho financeiro histórico da organização a entidades externas interessadas ⁴
Utilizadores primários	Gestores da organização	Usuários externos, tais como clientes, sócios, fornecedores e bancos
Tipo e âmbito da informação	A informação é desagregada ao nível do produto/serviço e/ou do setor possibilitando adquirir informações sobre ações individuais	Apura as grandezas económicas de uma forma global, não satisfazendo todas as necessidades
Natureza da informação	Os sistemas de informação são definidos internamente de forma a satisfazer as necessidades estratégicas e operacionais da organização	A contabilidade é normativa, com regras específicas definidas por princípios contabilísticos e pelas autoridades governamentais
Horizonte temporal	É indispensável que a informação seja orientada para o futuro	Reporta o desempenho passado

Tabela 1: Principais diferenças da contabilidade analítica da financeira.
Fonte: Própria-adaptada de Hornren et. al. (2012).

A contabilidade analítica é portanto, um sistema de medida de diferentes grandezas da empresa, facilitando a tomada de decisão e o controlo de gestão.

Porém, numa época em que as organizações têm de ser extremamente competitivas para sobreviverem, é imperativo saber quanto custa ter a contabilidade analítica, de modo a perceber-se se é fiável a sua implementação ou continuidade. Ou seja, caso o benefício adjacente da contabilidade analítica for inferior ao seu custo, está-se perante uma situação não fiável de usar este tipo de contabilidade. Compete à organização balancear o custo de ter contabilidade interna com os seus benefícios, e

⁴ Tais como: sócios/ accionistas, credores (fornecedores, bancos e outras), autoridades fiscais.

então decidir se é vantajoso, tendo em conta que quanto mais pormenorizados⁵ forem os elementos que ela fornece à gestão, maior vai ser o seu custo.

2.2 Conceito e classificação de custos

Conforme referido anteriormente, a Contabilidade Analítica é essencialmente uma contabilidade de custos direcionada para o apoio ao gestor e controlo de gestão.

Torna-se então relevante definir o conceito de custo para facilitar a compreensão do funcionamento geral da contabilidade. Segundo Pereira e Franco (1988, p. 36) o custo é, pois, um sacrifício de recursos com vista a atingir determinado objetivo. Por outras palavras, representa o consumo de parte do património, incorporado na produção de um bem ou na prestação de serviço. É de realçar que custo é um conceito de carácter económico.

Já despesa, é um conceito de carácter jurídico e monetário que corresponde à assunção da obrigação de pagar os custos (Franco, et al., 2005). Pagamento, é um conceito de carácter financeiro em sentido restrito que corresponde ao fluxo de saída de meios líquidos das organizações (Franco et al., 2005).

Analogamente aos conceitos de custo, despesa e pagamento, tem-se os conceitos de proveito, receita e recebimento. É possível então identificar:

Âmbito jurídico	Despesa	Assumpção da obrigação de pagar os custos
	Receita	Direito de receber os proveitos
Âmbito económico	Custo	Utilização dos recursos.
	Proveito	Cedência de bens ou serviços a terceiros
Âmbito financeiro	Pagamento	Fluxo de saída de meios líquidos
	Recebimento	Fluxo de entrada de meios líquidos

Tabela 2: Fluxos no âmbito jurídico; económico e financeiro.
Fonte: Própria-adaptada de Franco et. al. (2005).

⁵ Pormenorização: no espaço é definida pelo número de informações que se obtêm num determinado momento, isto é, pela quantidade de elementos contabilísticos calculados em relação a cada período contabilístico. No tempo consiste na frequência com que o montante do custo de cada natureza de custo é apurado. (Caiado, Contabilidade Analítica e de Gestão, 2008)

Interessa no âmbito desta investigação, o estudo teórico da classificação dos custos, conforme estiverem relacionados com o objeto de custeio. Estes podem ser classificados como diretos ou indiretos.

De acordo com Franco et al. (2005, p. 29) os custos diretos são aqueles que correspondem às naturezas de custos que são exclusivamente e especificamente de determinado objeto de custeio e que, portanto, não ocorreriam se o objeto de custeio não existisse. Exemplos de custos diretos são as matérias-primas e a mão de obra direta.

Os custos indiretos, identificam-se com os custos que respeitam simultaneamente a vários objetos de custeio (Franco, et al., 2005). Fazer a repartição destes custos pelos objetos de custeio é um processo complexo, sendo necessária a criação de critérios de imputação. Segundo Ferreira (2014), como os custos indiretos não podem ser identificados com o objeto de custeio, a repartição daqueles custos é feita através de bases e de coeficientes de imputação, no caso de utilização da abordagem tradicional, ou de *cost drivers*, no caso de utilização da abordagem por atividades. Mais à frente, ainda neste capítulo, vão ser abordados dois métodos diferentes de custeio, que lidam com os custos indiretos de diferentes formas: Método das secções homogéneas, por ser a base do modelo atual da Contabilidade Analítica na Marinha; e o Sistema de Custeio Baseado em Atividades, por ser um modelo atual que veio colmatar algumas lacunas do método das secções homogéneas.

A repartição destes custos exige ainda a adoção de determinados processos contabilísticos que são de difícil implementação. São exemplos de custos indiretos alguns gastos gerais de fabrico, nomeadamente mão de obra indireta⁶, amortizações de edifícios e gás gasto em aquecimento.

Uma das formas mais práticas de testar se o custo é direto ou indireto é através da verificação se o custo existe caso o objeto de custeio não exista. Se o custo continuar a existir mesmo que o objeto não exista, está-se perante um custo indireto, caso contrário, trata-se de um custo direto.

Para além da divisão entre custos diretos e custos indiretos, os custos podem ainda ser classificados em custos do produto e custos do período. O custo das existências de produtos de uma empresa é tratado como um ativo no seu balanço, até que sejam vendidos. A partir do momento da sua venda, o custo dessas existências

⁶ Mão de obra indireta: Identifica-se com os custos associados à renumeração dos trabalhadores cuja atividade não é específica da produção de determinado produto ou serviço. (Franco, et al., 2005)

passam para a demonstração de resultados. Os custos dos produtos numa empresa industrial incluem somente os custos necessários para completar o produto (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014):

- Matérias-primas: Materiais que constituem a primeira fase da cadeia de transformações e que incorporam o produto final;
- Mão de obra direta: São as despesas com pessoal que é utilizado diretamente na fabricação do produto;
- Gastos gerais de fabricos: São os custos indiretos de materiais, de mão de obra e de instalações usadas para apoiar o processo de fabricação.

Assim sendo, o custo industrial dos produtos acabados é o custo do produto, ao passo que o custo industrial dos produtos vendidos é o custo do período em que são vendidos. Custos dos períodos incluem custos de distribuição e venda, custos administrativos e outros custos não relacionados com a produção.

Para a elaboração desta dissertação é também importante entender a classificação dos custos pelo critério da variabilidade. Segundo este critério, os custos podem ser classificados como fixos ou variáveis.

Os custos fixos não variam independentemente da atividade desenvolvida numa perspectiva de curto prazo. Segundo Pereira e Franco (1988, p. 66) são aqueles que não variam quando se altera o volume ou pelo menos são pouco sensíveis às alterações destes.

Os custos variáveis, ao contrário dos custos fixos, dependem do nível de atividade da organização. As matérias-primas são o melhor exemplo de um custo variável. Ainda assim, o grau de consumo destas, pode não ser exatamente proporcional ao grau de produção. Outros exemplos podem ser a energia elétrica consumida por uma máquina ou a mão de obra direta.

Conforme Pereira e Franco (1988, p. 67) são aqueles que variam quando o volume aumenta ou diminui, mesmo que este aumento ou diminuição seja diminuto. A representação gráfica dos custos a curto prazo é a seguinte:

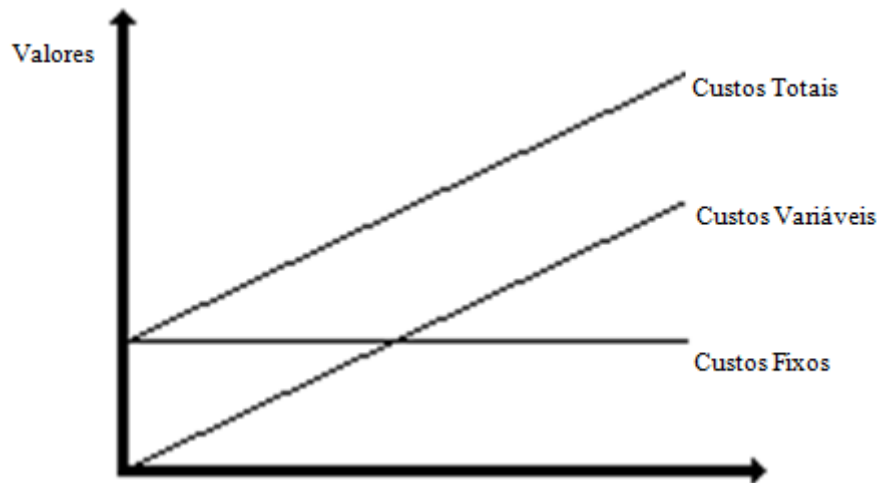


Figura 1: Comportamento dos custos globais a curto prazo
 Fonte: Própria-adaptada de Franco et. al. (2005).

Se estiver a ser considerado um cenário a curto prazo, a classificação de um custo em variável ou fixo pode ser uma fonte de informação valiosa para ajudar o gestor no processo de tomada de decisão. No entanto, for considerada uma perspetiva a longo prazo esta classificação torna-se irrelevante. Isto porque os custos apenas são fixos para um determinado nível que se espera que a organização opere. Se a produção ultrapassar a capacidade instalada torna-se necessário efetuar alterações que levam ao aumento dos custos fixos. A representação gráfica dos custos a longo prazo é a seguinte:

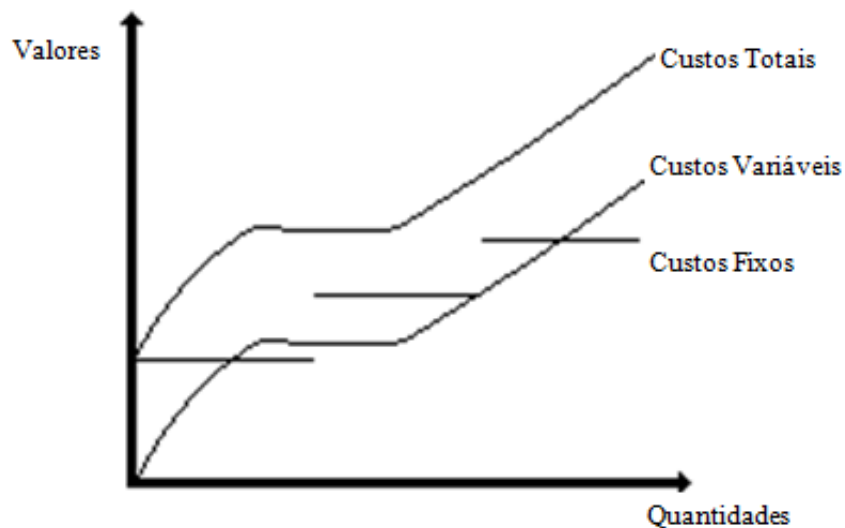


Figura 2: Comportamento dos custos globais a médio e longo prazo
 Fonte: Própria-adaptada de Franco et. al. (2005).

2.3 Sistemas de custeio

De acordo com Ferreira (2014), na segunda metade do século XX, o aparecimento dos princípios contabilísticos geralmente aceites (GAAP's)⁷ levaram a um debate acerca do tratamento contabilístico mais adequado para os custos fixos industriais na valorização de inventários e no apuramento de resultados. Ainda hoje esta questão é controversa, pois, as opiniões de académicos, investigadores e gestores não são concordantes.

De acordo com Ferreira (2014) Os diversos sistemas de custeio distinguem-se pela incorporação dos custos fixos industriais no custo dos produtos ou em alternativa pela sua inclusão em custos do período, logo, afetando os resultados do período. Assim, nestes termos, os sistemas de custeio que vão ser abordados são:

- Sistemas de custeio total;
- Sistema de custeio variável.

2.3.1 Sistema de Custeio Total

Uma corrente considera que os custos fixos industriais, porque são necessários à produção dos produtos, deverão incorporar o custo industrial da produção acabada (CIPA) e consequentemente serão incluídos na valorização dos inventários (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014). Assim sendo, os custos fixos industriais constituem custos do produto. No entanto, quando os produtos forem vendidos, passam a ser custos do período integrando a Demonstração de Resultados (DR), como custo industrial dos produtos vendidos (CIPV).

O sistema de custeio total⁸ faz a incorporação nos custos dos produtos ou serviços a totalidade dos custos variáveis e fixos industriais ocorridos num determinado tempo.

⁷ GAAP: *Generally accepted accounting principles*.

⁸ “Utilizam-se como sinónimos de sistema de custeio total expressões como *full costing*, custeio de absorção e sistema de custos completos.” (Mortal, 2007)

Contudo, pode-se ter diversas alternativas quanto a este sistema de custeio, dependendo do grau de incorporação dos custos fixos industriais no custo do produto ou serviço. De acordo com Franco et al. (2005, p. 165) tem-se:

- Sistema de Custeio Total Completo (SCTC)
- Sistema de Custeio Total Racional (SCTR)
- Sistemas de Custeio Total com imputação dos custos fixos industriais por Quota Teórica (SCTQT)

O SCTC faz a incorporação nos custos dos produtos ou serviços a totalidade dos custos variáveis e fixos industriais ocorridos num determinado período, sendo que os custos variáveis industriais correspondem ao produto entre o custo variável industrial unitário e a quantidade produzida⁹. Se para o mesmo período, a quantidade produzida for superior às vendas realizadas, este sistema permite diferir os custos do excesso de produção para períodos seguintes.

O SCTR para além de incluir todos os custos variáveis industriais, o custo do produto ou serviço inclui uma parte correspondente aos custos fixos industriais. Este sistema é usualmente utilizado quando a produção real é bastante inferior à capacidade de produção. Os custos industriais fixos a imputar ao custo dos produtos ou serviços está diretamente relacionado com o rácio obtido, num determinado período, entre a quantidade real produzida e a produção normal, sendo apenas essa parte dos custos fixos industriais que é incorporada no custo industrial dos produtos acabados¹⁰. A diferença entre a totalidade dos custos fixos industriais ocorridos num determinado período e os custos fixos industriais incorporados no custo dos produtos é considerada como um custo do período e, portanto, incluída na DR na rubrica de custos Industriais não Incorporados (CINI) (Franco, et al., 2005).

Tendo em conta que as organizações possuem setores de atividades, que não apresentam níveis de atividade regulares ao longo de um ano devido à sazonalidade das vendas ou da produção, é usado o SCTQT. Neste sistema os custos fixos industriais anuais são repartidos uniformemente pelos vários meses, eliminando-se as distorções criadas pela sazonalidade. Para calcular os custos fixos industriais é necessário

⁹ $CIPA = CV\ Ind \times Pr + CF\ Ind$

¹⁰ $CIPA = CV\ Ind\ Unit \times Pr + CF\ Ind \times \frac{Pr}{Pn}$

determinar uma quota teórica que multiplica pelas quantidades produzidas no mês¹¹. A quota teórica resulta da divisão dos custos fixos industriais previstos para um determinado nível de atividade a dividir pela produção anual estimada.

2.3.2 Sistema de Custeio Variável

O SCV também é designado por *direct costing* ou custeio direto, mas, de acordo com Mortal (2007, p.45), a designação de custeio variável parece mais adequada, por sugerir que unicamente se imputam aos produtos aqueles custos que variam com a atividade.

Os defensores desta corrente, alegam que os custos fixos industriais, tratando-se de custos indiretos de produção, estão associados à estrutura técnico-produtiva da empresa e não especificamente a nenhum dos produtos que a empresa produz (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014). Segundo Franco et al. (2005), no SCV apenas os custos variáveis industriais são considerados como custos do produto/serviço¹². Neste caso, os custos fixos industriais são considerados na globalidade como custos do período em que ocorrem e, por isso, incluídos na rubrica CINI, afetando na totalidade os resultados, independentemente das unidades produzidas terem sido vendidas ou não.

Importa realçar que, a longo prazo, as diferenças de resultados apurados em cada um dos sistemas de custeio, tendem a anular-se já que no longo prazo as vendas serão iguais à produção e todos os custos serão absorvidos pelas unidades vendidas (Ferreira et al., 2014).

¹¹ $CIPA = CV \text{ Ind Unit} \times Pr + Quota \text{ Teórica} \times Pr$

¹² $CIPA = CV \text{ Ind} \times Pr$

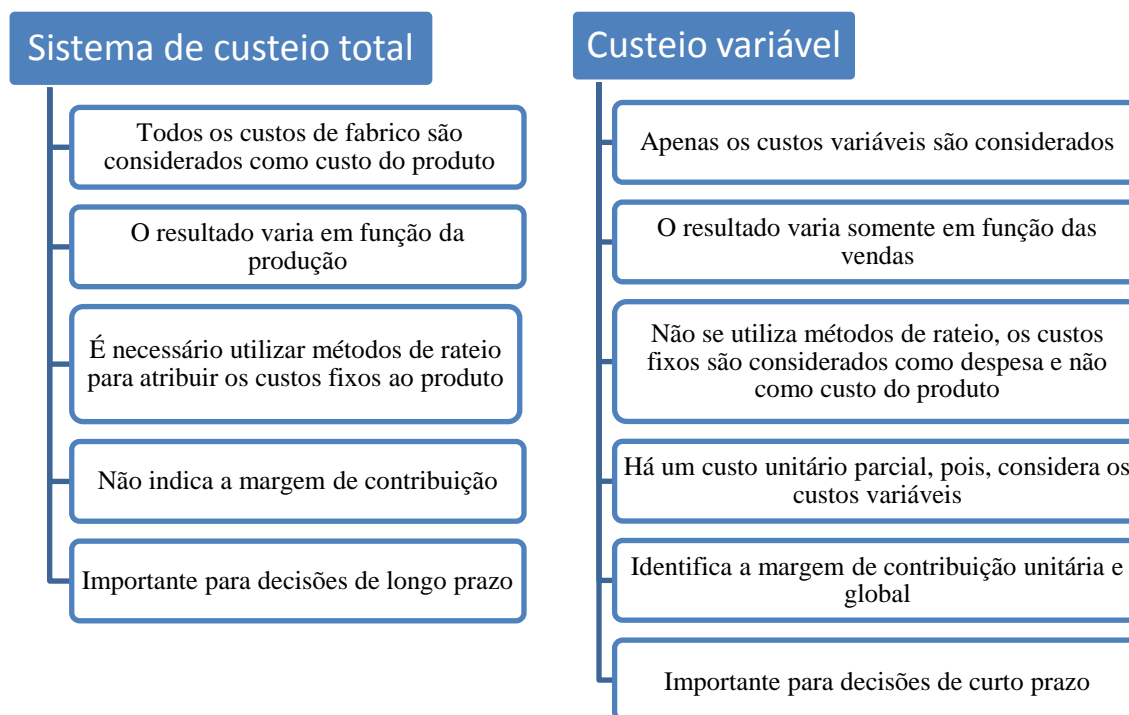


Figura 3: Diferença entre o método de custeio total e o método de custeio variável
 Fonte: Própria-Adaptada de Hornren, Datar e Rajan (2012)

2.4 Método das secções homogéneas

O método das secções homogéneas é a base do modelo atual de Contabilidade Analítica na Marinha, sendo portanto pertinente analisá-lo teoricamente.

De acordo com Mortal (2007), para se evitar os inconvenientes da imputação em base única, algumas empresas passaram a agrupar os gastos indiretos pelas grandes funções da empresa, e, dentro destas, a repartir os gastos pelas secções de cada uma e, só depois procederem à sua imputação através de múltiplas bases.

Ou seja, o método das secções homogéneas baseia-se na divisão da empresa em secções relativamente às quais se determinam os custos de funcionamento, procedendo-se posteriormente à sua imputação

Segundo Ferreira e tal (2014), o método das secções homogéneas é considerado um processo dividido em duas fases (ver figura 4):

- 1) Numa primeira fase é apurado o custo de cada centro de custo, com base no respetivo consumo de recursos e na atividade dos centros auxiliares que para ela contribuem;

2) Na segunda fase é apurado o custo de cada produto ou serviço, com base nos respectivos custos diretos e na atividade dos centros principais para que eles contribuam.

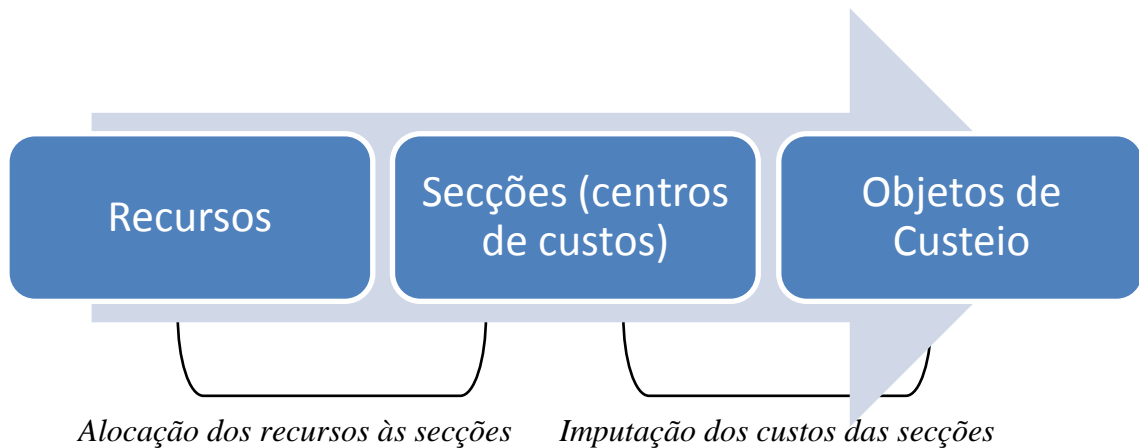


Figura 4: Estádios Subjacentes ao Método das Secções Homogêneas
Fonte: Própria-adaptada de Franco et. al. (2005).

As secções, ou centro de custos, são agrupamento de custos com afinidades, de modo a que seja possível realizar a sua imputação aos objetos de custeio. Segundo (Pereira & Franco, 1988) para que uma secção seja homogênea deve obedecer às seguintes características:

- Responsabilização;
- Homogeneidade de funções;
- Existência de uma unidade de medida da atividade do centro.

Associado a cada secção deve existir apenas um responsável pelo controlo dos custos da secção. Através da responsabilização é possível um acréscimo na eficiência e eficácia dos serviços prestados por cada secção.

Existe homogeneidade de funções quando os custos agrupados nas secções respeitam a funções ou atividades idênticas. Permite elaborar previsões e análise de rentabilidade facilitando a tomada de decisão.

Por fim, a existência de uma medida de atividade significa que cada secção deve identificar uma unidade de medida permita, simultaneamente, o controlo e a imputação dos custos¹³. De acordo com Franco et al. (2005), sempre que seja viável identificar

¹³ Quando não é possível, haverá que definir uma unidade para imputar os custos (unidade de imputação) e uma outra para controlar os custos (unidade de custeio).

uma unidade de medida da atividade de uma secção que satisfaça, em simultâneo, estes dois objetivos, designa-se por Unidade de Obra. Com a melhor unidade de medida associada a cada secção é possível fazer melhor distribuição dos custos pelos produtos.

Agora que o conceito de secção homogénea foi abordado e, tendo em conta que a definição das secções deve acompanhar a estrutura orgânica da empresa, pode-se classificar os centros de custos do seguinte modo (Caiado, Contabilidade Analítica e de Gestão, 2008):

- Centros administrativos;
- Centros de aprovisionamento;
- Centros de produção;
- Centros de distribuição e venda.

Os centros de produção, também designados por centros industriais, dividem-se ainda em:

- Secções Principais: contribuem diretamente para o fabrico dos produtos finais. Destacam-se as de aprovisionamento, produção e distribuição;
- Secções Auxiliares: Prestam serviço para as outras secções. São exemplos o serviço da manutenção e a secção de Gastos Gerais.

As secções auxiliares transferem o seu custo para os outros centros que deles beneficiam, em função do número de unidade de obra utilizadas. A esta operação é atribuída a denominação de reembolsos (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014). Segundo o mesmo autor, denomina-se por prestações recíprocas, quando as secções auxiliares prestam serviços a outras secções auxiliares de forma recíproca, levando a que a determinação do custo total de um esteja dependente do custo total de outro e vice-versa.

Tendo em conta estes pressupostos, os custos unitários dos reembolsos podem ser calculados da seguinte forma:

$$\text{Unidade de obra} = \frac{\text{Custo Total}}{\text{Atividade}}$$

$$\text{Unidade de Imputação} = \frac{\text{Custo Total}}{\text{Base de Imputação}}$$

$$Unidade\ de\ custeio = \frac{Custo\ Total}{Número\ de\ dias}$$

Em relação aos custos diretos, estes deverão ser classificados em variáveis e fixos. Conforme o sistema de custeio que a empresa adotar os custos fixos poderão ou não ser incluídos no apuramento do custo da secção.

Como auxílio para aferir o custo de cada secção recorre-se ao mapa de custos das secções, cujo modelo é apresentado na Tabela 3:

Descrição	UF	Custo Unitário	Secção Principal 1	Secção Principal 2	Secção Auxiliar 3	Secção Auxiliar 4
1. G. Diretos						
GV						
GF						
Total						
2. Reembolsos						
Secção 3						
Secção 4						
3. Custo Total						
Unid. Obra						
Unid. Imputação						
Unid. Custeio						

Tabela 3: Mapa de custos das secções
Fonte: Própria-adaptada de Franco et. al. (2005).

Este método fornece á gestão o custo de funcionamento de cada um dos centros da estrutura organizacional da empresa, apoiando o gestor na tomada de algumas decisões:

“...Esta informação permite comparar esse custo com o que a empresa teria se recorresse a um fornecimento externo para assegurar esse serviço”. (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014)

Este método proporciona ainda à gestão conhecer o custo de cada produto. Não só o seu custo industrial, mas também o seu custo completo, pois permite repartir os

custos de todos os centros da empresa pelos produtos, independentemente da sua área funcional (Lauzel, 1985, cit in Ferreira et al 2014).

O método das secções homogéneas, permitindo um melhor acompanhamento das condições internas de exploração, constituiu o mais aperfeiçoado sistema de custeio em bases múltiplas, pelo menos até finais dos anos 80, altura que surge o sistema de custeio baseado em atividades (Mortal, 2007).

2.5 Activity-Based Costing

2.5.1 Motivações e evolução do modelo ABC

Com a nova envolvente empresarial, as organizações começaram a produzir produtos substancialmente mais complexos e a desenvolver atividades até então desprezáveis, mas que agora se tornaram fundamentais para a organização se manter competitiva no mercado. São exemplos destas atividades o marketing, controlo de qualidade e engenharia. Estes fatores, conjugados com os avanços tecnológicos sentidos, levaram ao aumento dos custos indiretos no total dos custos de uma organização e, em contrapartida, a uma diminuição do peso dos custos diretos. Os contabilistas e gestores começaram a questionar o modelo tradicional de repartição dos custos indiretos na determinação do custo unitário dos produtos (Innes et al., 2000). Para além disto, a variação dos custos indiretos deixa de estar relacionada com a variação de volumes de outputs. Os sistemas tradicionais de custeio, incluindo o método das secções homogéneas, ao estarem baseados em pressupostos errados em virtude da nova envolvente empresarial, levaram ao desenvolvimento do *Activity-Based Costing* (ABC), também designado por Custeio Baseado em Atividades (CBA). (Mortal, 2007). É precisamente na distribuição dos custos indiretos que o custeio do produto por atividades se distingue dos sistemas de custeio tradicionais.

Segundo Franco et al. (2005) o modelo ABC surge nos EUA por Cooper e Kaplan em meados da década de 80. Diversos têm sido os estudos/inquéritos quanto à adoção do modelo ABC. A maioria dos estudos é de predominância anglo-saxónica, países mais avançados no estudo da evolução da adoção do modelo. Segundo um

inquérito postal desenvolvido por Innes e Mitchell em 1994, cerca de uma em cada quatro grandes empresas industriais implementou o custeio baseado em atividades. Contudo, em 1999 a popularidade do modelo ABC, medida pela taxa de implementação e uso, parecer ter diminuído (Innes et al., 2000). Innes et al. (2000) realizaram estudos a analisar a evolução da adoção do modelo ABC. Os resultados demonstraram a estagnação ou mesmo a inversão na tendência para a adoção do modelo. Para além disso, a percentagem representativa das organizações que aplicam o modelo à totalidade da estrutura empresarial é relativamente reduzido, sendo de cerca de 8,8% (Innes et al., 1995). O modelo tem sido desenvolvido maioritariamente em apenas uma parte ou setor da organização. Estes resultados evidenciam dificuldades na utilização desta técnica.

A utilização do modelo ABC passou de apenas um sistema de custeio de produtos para um nível mais abrangente de aplicações de gestão de custos. Innes et al (2000) apresenta as aplicações mais comuns do ABC:

- Valorização de stocks;
- Definição de preços;
- Redução de custos;
- Análise de valor acrescentado;
- Mapeamento de atividades;
- Orçamentação;
- Desenvolvimento de novos produtos e serviços;
- Análise da rentabilização de clientes;
- Medição da performance empresarial;
- Modelização de custos.

Uma grande parte das respostas no inquérito desenvolvido por Innes et al. (2000), indicaram a utilização do modelo para efeitos de controlo e redução de custos. Tal facto pode ser indício de que o desenvolvimento de novos sistemas de contabilidade de gestão é uma reação a condições de recessão económica e não um suporte de gestão num cenário de crescimento económico.

2.5.2 Conceito

Consultores, escolas de negócios e os meios de comunicação de negócios promoveram o ABC, alegando que ele dá os custos mais precisos dos produtos ou serviços, e ajuda os gestores a compreenderem o nexo de causalidade dos custos (Major e Hooper, 2005). Só mais tarde, após ter recebido várias críticas, é que passou a estar focado no auxílio dos gestores na tomada de decisão e na compreensão das causas dos custos nas organizações:

A base deste novo modelo consiste no princípio que são as atividades que consomem recursos e que os produtos consomem atividades, ao invés de distribuir os custos indiretos a departamentos.

“Outro método utilizado para a repartição dos custos indiretos é o designado Custeio Baseado nas Atividades (Activity-based Costing – ABC) que consiste em repartir os custos indiretos pelas atividades, sendo estas, por sua vez, imputadas aos produtos/serviços em função da utilização que fazem daquelas.” (Pinto, Melo, & Santos, 2013)

Como se pode facilmente depreender da definição anterior, os três principais componentes de um sistema ABC são os recursos, as atividades e os objetos de custo.

No entanto, neste sistema existem ainda indutores (*cost drivers*) para a imputação dos custos (Martins & Rodrigues, 2004):

- Indutores de recurso (*Resource cost drivers*): Medem a quantidade de recursos consumidos pelas atividades, isto é, distribuem os recursos pelas atividades;
- Indutores de atividade (*Activity cost drivers*): Medem a frequência e intensidade com que os objetos de custo consomem as atividades, ou seja, distribuem o consumo das atividades aos objetos de custeio.

Sendo que o método ABC confere particular importância à noção de atividade, porque a atividade é a causadora dos custos, é relevante introduzir o conceito de atividade na perspetiva da contabilidade de gestão. Para Brimson (1991), cit in Coelho, 2012), atividade é uma combinação de pessoas, tecnologias, matérias, métodos e contexto que fornece um dado produto ou serviço. Logo, as atividades descrevem o que uma empresa faz, a forma como o tempo é utilizado e a produção dos processos

O modelo ABC, concomitantemente com as suas premissas pode ser demonstrado pela seguinte figura:

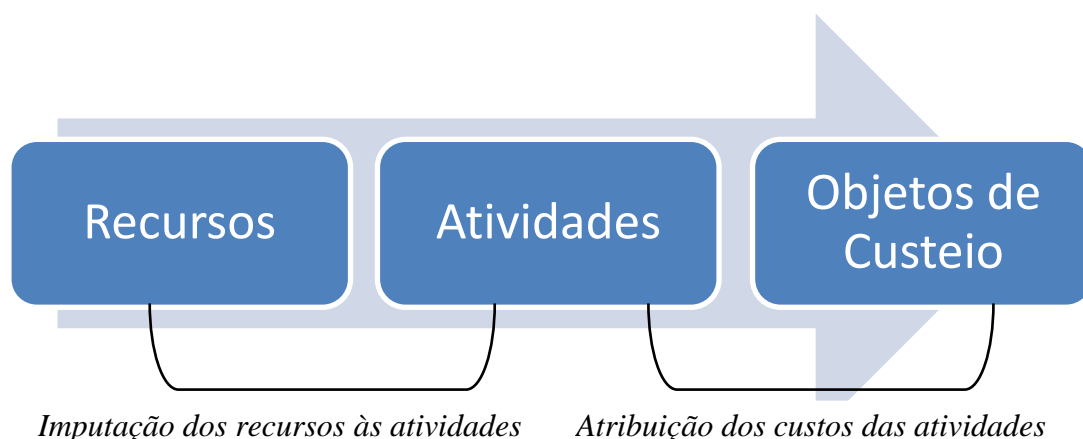


Figura 4: Estádios Subjacentes ao Método ABC
Fonte: Própria-adaptada de Franco et. al. (2005).

Como se pode constatar na figura o método de custeio baseado em atividades comporta dois estádios:

- São imputados os custos dos recursos usados e consumidos a cada uma das atividades;
- São identificadas as atividades que são consumidas por cada um dos objetos de custeio e imputar-lhes os seus custos.

Este esquema deve ser comparado com o que foi introduzido anteriormente para o modelo das secções homogéneas. De acordo com Coelho (2012) a atribuição dos gastos diretos aos objetos de custo é semelhante nos dois sistemas, sendo apenas os gastos indiretos objeto de tratamento diferenciado. Como se pode ver nos dois esquemas, enquanto nas secções homogéneas os custos indiretos são afetados às secções, no ABC são afetados às atividades.

2.5.3 Implementação do ABC

Major e Hopper (2005), num estudo de implementação do ABC numa empresa portuguesa de telecomunicações, indicam que a implementação do modelo é um processo complexo, que pode criar uma rivalidade interprofissional entre gerentes e resistência de trabalho.

O processo de implementação de um modelo ABC segue os seguintes passos (Ferreira et al.,2014):

- 1º- Identificação das principais atividades desenvolvidas no interior da organização e que consomem recursos.
- 2º- Atribuição de custos às atividades e decisões sobre os *cost drivers* de recursos. No caso de os recursos serem utilizados apenas por uma atividade, a sua afetação é feita de forma imediata e direta. Caso os recursos sejam utilizados por mais do que uma atividade são necessários os *cost drivers* de recursos;
- 3º- Decisão sobre os *activity cost drivers*. Estes *cost drivers* devem ser selecionados com base em relações causais, nos benefícios recebidos ou em critérios de razoabilidade;
- 4º- Cálculo de uma taxa de custo para cada unidade indutora de custos (*cost driver unit*);
- 5º- Atribuição dos custos das atividades aos produtos/serviços multiplicando a *cost driver unit* pelas quantidades do *cost driver* consumidas por cada um dos produtos/serviços.

Existem algumas dificuldades associadas à implementação de sistemas ABC. Innes & Mitchell (1998), referem sumariamente estas dificuldades da seguinte forma:

- Dificuldade em obter informação necessária para quantificar os *cost drivers* que se consideram mais adequados;
- Dificuldade a identificar as atividades, principalmente quando estas são transversais a vários departamentos;
- Necessita de um grande dispêndio de recursos humanos e financeiros;
- Para que a informação retirada do sistema garanta qualidade é necessária a realização de revisões periódicas.

No entanto, e segundo Ferreira et. al., existem certas medidas que podem contribuir para o sucesso de implementação do modelo: O ímpeto da mudança para o ABC deve vir do interior da empresa; O ABC deve ser desejado pelos gestores operacionais e só depois deve ser apresentado aos órgãos superiores; Os fundamentos para a utilização do ABC deverão ser comunicados a todos os funcionários envolvidos

na sua implementação e utilização; e a criação de um grupo multifuncional específico para o ABC.

Os gestores escolhem o nível de detalhe a usar num modelo de custeio, avaliando os benefícios esperados no resultado da tomada de melhores decisões, com os custos que esperam ter com o modelo de custeio (Hornren, Datar, & Rajan, 2012)

2.5.4 Vantagens e benefícios do modelo ABC

A precisão da informação quanto ao custo dos produtos ou serviços e adequação à tomada de decisão são as vantagens mais importantes do modelo ABC definidas por Innes e Mitchell (1995).

Uma organização ao implementar um modelo ABC poderá ser beneficiada em certos aspetos dos quais se destacam os referenciados por Innes e Mitchell (1995): maior correção dos custos apurados por objeto de custeio; aumento da compreensão das causas dos custos e da necessidade de os racionalizar; melhor controlo de custos e gestão de recursos; melhor perceção das atividades realizadas na organização; e aumento da comunicação entre as várias áreas da organização

No entanto, apenas é possível tirar partido destas vantagens se o sistema for implementado de forma correta e aceite na organização pelos diversos gestores e demais utilizadores (Major & Hopper, 2005).

2.5.5 Críticas, limitações e rejeição do modelo

Apesar do modelo ABC ter recebido rápida aceitação, existe uma diversidade de opiniões relativamente à real eficácia do modelo. Foram feitas reservas quanto à sua utilidade, relevância e praticabilidade (Major e Hopper, 2005).

“The main costs and limitations of an ABC system are the measurements necessary to implement it. ABC systems require management to estimate cost of activities pools and to identify and measure cost drivers for these pools to serve as cost-allocation bases.” (Hornren, Datar, & Rajan, 2012)

Até o mais básico modelo ABC requer muitos processos para determinar o custo dos produtos ou serviços. Estes processos são dispendiosos. Além disto, o modelo tem de estar em constante atualização (Hornren, Datar, & Rajan, 2012).

As principais limitações do modelo ABC são segundo Innes et al. (1995) as seguintes:

- Implementação muito exigente a nível temporal;
- Necessidade de recursos humanos especializados e competentes;
- Dificuldade de escolha dos drivers de atividades
- Necessidade de recursos informáticos significativos;
- Resistência organizacional e funcional à implementação do modelo.

Questiona-se assim a habilidade do modelo ABC na geração de custos de produtos mais precisos.

3 CARACTERIZAÇÃO DO SETOR DA CULTURA

A definição de um modelo de Contabilidade Analítica deve iniciar-se com a recolha de dados sobre a organização que se pretende vir a estudar, bem como o ambiente na qual se insere. Este capítulo pretende dar a conhecer a regulamentação de referência que rege a Marinha e a sua organização interna, na qual se inclui a CCM. Este capítulo visa ainda introduzir os ONC.

Este capítulo responde à pergunta número um “Quais deverão ser os suportes para a conceção de um modelo de contabilidade analítica?”

3.1 A Marinha

Sendo a Marinha um ramo das Forças Armadas Portuguesas dotado de autonomia administrativa, integra-se na administração direta do Estado através do Ministério da Defesa Nacional (MDN), de acordo com artigo 23.º da Lei da Defesa Nacional (LDN), alínea b) do n.º1 do artigo 4.º da Lei Orgânica do MDN (LOMDN) e n.º2 do artigo 1.º da Lei Orgânica de Bases das FA (LOBOFA).

Conforme artigo 6.º da Lei Orgânica da Marinha (LOMAR)¹⁴, a Marinha é comandada pelo Chefe de Estado-maior da Armada (CEMA) e, para o cumprimento da respetiva missão compreende o Estado-Maior da Armada (EMA), os órgãos centrais de administração e direção (OCAD), o Comando Naval (CN), o órgão de inspeção, os elementos da componente operacional do sistema de forças e os órgãos e serviços regulados por legislação própria. A figura 5 demonstra a organização da Marinha, de modo a dar uma percepção do local onde a CCM está integrada organicamente.

¹⁴ Decreto-Lei nº185/2014 de 29 de Dezembro.

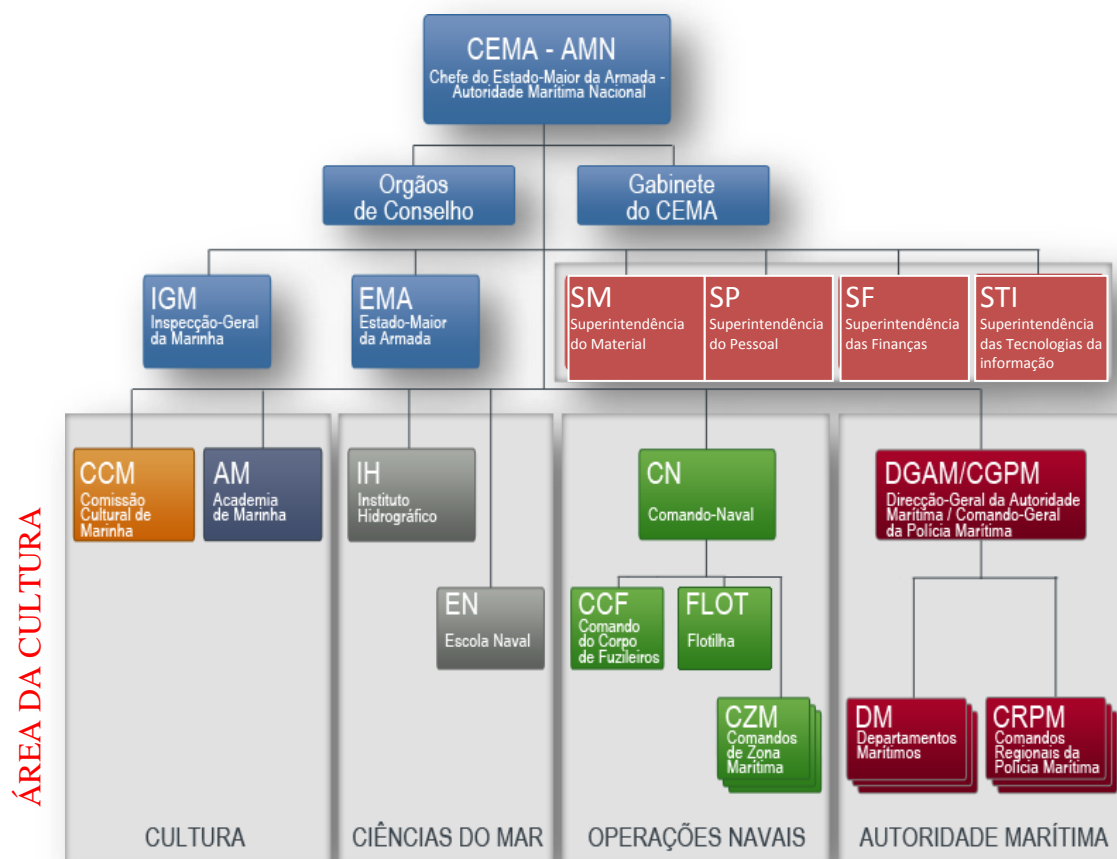


Figura 5: Áreas de intervenção dos ONC
 Fonte: Apresentação Gestão Cultural da Marinha (2014)

De acordo com a LOMAR a Marinha tem por missão principal participar, de forma integrada, na defesa militar da República, sendo essencialmente vocacionada para a geração, preparação e sustentação de forças e meios da componente operacional do sistema de forças. Incumbe ainda à Marinha, nos termos da constituição e da lei:

- a) Participar nas missões militares internacionais necessárias para assegurar os compromissos internacionais do Estado no âmbito militar;
- b) Participar nas missões no exterior do território nacional, num quadro autónomo ou multinacional, destinadas a garantir a salvaguarda da vida e dos interesses dos portugueses;
- c) Executar as ações de cooperação técnico -militar nos projetos em que seja constituída como entidade primariamente responsável, conforme os respetivos programas quadro;

- d) Participar na cooperação das Forças Armadas com as forças e serviços de segurança, nos termos previstos pela Lei Orgânica n.º 6/2014, de 1 de setembro;
- e) Colaborar em missões de proteção civil e em tarefas relacionadas com a satisfação das necessidades básicas e a melhoria da qualidade de vida das populações;
- f) Cumprir as missões de natureza operacional que lhe sejam atribuídas pelo Chefe do Estado-Maior-General das Forças Armadas (CEMGFA);
- g) Disponibilizar recursos humanos e materiais necessários ao desempenho das competências de órgãos e serviços da Autoridade Marítima Nacional (AMN).

A missão genérica da Marinha passa por garantir que Portugal pode usar o mar no seu próprio proveito. No cumprimento desta missão a Marinha tem três funções particulares: a defesa militar e o apoio à política externa, a segurança e autoridade do Estado e o progresso económico, científico e cultural. A figura 6 sintetiza a missão da Marinha realçando o papel da cultura.



Figura 6: Missão da Marinha
Fonte: Apresentação Gestão Cultural da Marinha (2014)

Importa ainda referir os objetivos globais da gestão estratégica da Marinha, que se regem por quatro perspetivas derivantes da missão e dos paradigmas genético, estrutural e operacional: Cumprir a missão com eficácia (missão); Prosseguir o emprego de capacidades e recursos de duplo uso (operacional); Prosseguir a otimização

organizacional (estrutural); Prosseguir a edificação equilibrada e a sustentação das capacidades (genética).

Apesar de o objetivo desta investigação não abranger a aplicação do modelo de contabilidade analítica na plataforma contabilista, usada pela Marinha, é conveniente realçar a sua existência para que se possa entender as limitações do estudo. O sistema contabilístico utilizado nas FA é suportado por um sistema do tipo *Enterprise-Resource Plannig* (ERP), comercializado pela empresa SAP e designa-se por “Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional” (SIGDN). A Marinha opera com ERP SAP desde 2002¹⁵, usando o módulo de *Controlling* (CO) para tratamento da informação contabilística de custos e proveitos.

3.2 O Setor da Cultura

A conceptualização do Setor da Cultura da Marinha tem o seu enquadramento na LOMAR, a qual comete à CCM a sua missão e competência:

“A Comissão Cultural de Marinha (CCM) tem por missão apoiar a representação institucional e a comunicação estratégica da Marinha, divulgar e garantir a preservação da sua memória histórica e contribuir para o desenvolvimento científico e cultural nacional, no âmbito do mar e das ciências náuticas, competindo-lhe dirigir as actividades dos órgãos de natureza cultural¹⁶ (...).” (Decreto-Lei nº185/2014 de 29 de Dezembro).

Esta competência articula-se com as responsabilidades do diretor da CCM (DCCM)¹⁷, enquanto Entidade Contabilística de nível 1 (SEC1)¹⁸ e, por conseguinte, com a execução das atividades de administração financeira dos ONC subordinados.

¹⁵ Iniciou-se com o Sistema Integrado de Informação Financeira (SIIF) e a partir de 2008 usa o SIGDN.

¹⁶ Com execução da Academia de Marinha.

¹⁷ As competências do DCCM são reguladas pelo Despacho do ALM CEMA n.º 35/10, de 26 de Abril.

¹⁸ Conforme o Regulamento da Administração Financeira da Marinha (RAFM), aprovado pelo Despacho do ALM CEMA nº01/08, de 09 de Janeiro.

Os ONC decretados pela LOMAR são:

- Academia de Marinha (AM);
- Aquário Vasco da Gama (AVG);
- Banda da Armada (BA);
- Biblioteca Central de Marinha (BCM);
- Museu de Marinha (MM);
- Planetário Calouste Gulbenkian (PCG);
- Revista da Armada (RA).

No entanto, a AM apesar de ser um órgão de natureza Cultural, não se encontra sobre dependência da CCM. Tem pois, autonomia científica e funciona na direta dependência do CEMA. No anexo 3 encontra-se a estrutura organizacional da CCM.

As características da CCM e naturalmente do Setor da Cultura são:

- Multiplicidade de domínios de intervenção: origina complexidade na gestão;
- Natureza das áreas de atividades: leva a uma especificidade no contributo para a missão e funções da Marinha;
- Repercussão da atividade no plano externo: enfoque nos utentes;
- Relevância para a identidade e cultura nacionais: sensibilidade na imagem;
- Exigências específicas: em termos técnicos e técnico-científicos, tanto ao nível do equipamento como de recursos humanos, reflexo de orientação fixadas pelas entidades que tutelam as suas diferentes áreas de intervenção, bem como das dinâmicas dos órgãos congéneres aos ONC.

A visão para o Setor, tendo em conta o atual mandato do Almirante (ALM) CEMA, é que o Setor seja apropriadamente reconhecido a nível nacional e que seja uma referência nas diversas áreas de atividade que agrega. Segundo o DCCM *é intenção que o Setor seja uma referência nacional e um parceiro internacional na cultura marítima e naval, dignificando a Marinha*. A estratégia para a concretização desta aspiração, fundamental para a missão da Marinha, desenvolve-se em três planos: Equilíbrio das finanças, inovação e divulgação.

Em relação à missão do setor pode-se verificar que tem o enfoque em três pilares essenciais:

- Apoiar a representação institucional e a comunicação estratégica da Marinha.
- Divulgar e garantir a preservação da sua memória histórica;

- Contribuir para o desenvolvimento científico e cultural nacional no âmbito do mar e das ciências náuticas, competindo-lhe dirigir as atividades dos ONC.

As atividades que caracterizam o setor da cultura são a preservação e valorização do património cultural, o apoio à investigação, a divulgação e cooperação e, a ação editorial e intervenção cultural. A seguinte tabela ilustra as áreas de intervenção de cada ONC:

	Preservação e valorização do património cultural	Apoio á investigação	Divulgação e cooperação	Atividades editoriais e culturais
CCM				
AVG				
BA				
BCM				
MM				
PCG				
RA				

Tabela 4: Áreas de intervenção dos ONC
Fonte: Apresentação Gestão Cultural da Marinha (2014)

Já em relação aos seus domínios de intervenção são bastantes diversos, como se pode constatar na figura seguinte:



Figura 7: Domínios de intervenção
Fonte: Apresentação Gestão Cultural da Marinha (2014)

Os valores da CCM são os de referência explicitada na Diretiva de Política Naval de 2014, são portanto os da Disciplina, lealdade, honra, integridade e coragem. Não obstante, estes valores são complementados por outros, mais particulares, que também norteiam o setor da cultura e que são determinantes para o seu sucesso: Conhecimento, que representa o efeito de conhecer e está associado à procura de saber; Inovação, que está diretamente relacionada com o Conhecimento e sustenta as possibilidades que o Setor tem a nível de aproveitamento de novas tecnologias para potenciar o património e oportunidades de conhecimento; Empatia, que se traduz na relação direta que o Setor procura criar com os que buscam para a construção de conhecimento.

Posto isto, pode-se observar o mapa da estratégia (anexo 4) que sintetiza a estratégia do Setor, tendo em conta os objetivos setoriais. É de ressaltar que o setor, na sequência das circunstâncias que envolvem a economia nacional, foi pioneiro em idealizar e aplicar reformas estruturais, no sentido de racionalizar os recursos disponíveis. Como tal a CCM hoje centraliza praticamente toda a atividade de secretariado, administração financeira, serviço de informática e de divulgação de todos os ONC.

Em suma, pode-se afirmar que o património cultural da Marinha delineia uma identidade própria, da Marinha e do povo Português. A forma e as circunstâncias em que o acervo cultural da Marinha é utilizado, disponibilizado e exibido aos seus utentes (utilizadores dos órgãos de natureza cultural) é também um fator valorizado na salvaguarda e reforço dessa identidade, que tanto contribui para uma mentalidade marítima.

De seguida vai ser introduzida a CCM, e os ONC sobre a sua dependência. É intenção dar uma breve resenha histórica, explicar as suas missões e envolvente, a sua organização e estrutura. No anexo 5 pode-se visualizar a estrutura orgânica da CCM e dos ONC.

3.2.1 A Comissão Cultural de Marinha

A CCM é um órgão de base da Marinha, para a direção e coordenação de atividades no domínio da cultura. São atribuições da CCM:

- Coordenar a atividade editorial dos órgãos que a integram em articulação com a Academia de Marinha;
- Coordenar as exposições de cariz cultural da Marinha;
- Elaborar diretivas, planos, estudos, propostas, informações e pareceres relativos à sua área de responsabilidade;
- Exercer as competências que nas áreas administrativa, financeira e logística lhe sejam cometidas.

3.2.2 O Aquário Vasco da Gama

Desde 1901 que a Marinha Portuguesa tutela o Aquário Vasco da Gama. Sendo uma instituição centenária, que já foi visitada por gerações sucessivas, o AVG foi evoluindo e atualizando-se constantemente no sentido de melhorar cada vez mais a exposição dos exemplares vivos e do espólio museológico. Atualmente, o AVG é fundamentalmente uma instituição didática¹⁹, um centro de divulgação da Vida Aquática e de investigação.

O AVG tem como núcleos fundamentais o museu e o aquário. O museu detém um património histórico e científico. Exibe coleções oceanográficas, réplicas de animais marinhos em fibra de vidro e resinas sintéticas, assim como conservados em meio líquido e naturalizados. O aquário exhibe seres vivos do mundo subaquático em tanques e aquários que recriam os ambientes naturais das espécies.

De acordo com o Plano de Atividades de 2015 da CCM o AVG tem por missão a exposição e a manutenção de exemplares vivos em aquários aquaterrários e terrários e de coleções museológicas e oceanográficas, no âmbito da educação sobre a biologia e ecologia aquáticas, e ainda desenvolver e promover atividades de investigação e conservação no domínio da fauna e da flora aquáticas.

¹⁹O AVG é uma instituição de referência em Portugal para todos aqueles que se interessam no estudo de Biologia, Zoologia e da Oceanografia Biológica.

3.2.3 A Banda da Armada

A origem de uma Banda na Armada remonta a 500 anos atrás. Porém, as fontes históricas só são razoavelmente fiáveis a partir da primeira metade do século XVIII, que indicam existir na Armada Real uma banda intitulada de “Charamela” a agosto de 1740. Ao longo dos tempos têm pertencido e continuam a despontar na Banda da Armada, vários compositores de reconhecido mérito, e alguns dos melhores instrumentistas portugueses.

Presentemente, a Banda que conta com mais de uma centena de músicos, desfruta de uma grande visibilidade nacional e internacional, resultado das suas atuações ao vivo e na constante gravação e edição de discos compactos.

Segundo o Plano de Atividades de 2015 da CCM, a BA tem por missão realizar atividades de apoio geral da Marinha no domínio do património cultural, histórico e artístico. Os objetivos da Banda da Armada passam por garantir a participação em todo o cerimonial militar da Marinha, protocolo de estado e atividades de caráter cultural no âmbito da música na Marinha e na sociedade civil, garantir a manutenção do nível artístico dos seus elementos e desenvolver e ministrar os cursos de especialização em clarim, requinta e chefe de terno.

A Banda da Armada encontra-se sediada na Direção de Pessoal (DP) (Praça da Armada- Lisboa), possuindo no seu Arquivo mais de 2800 obras musicais. Possui ainda, cerca de 230 cd's e dvd's e cerca de 160 livros.

3.2.4 A Biblioteca Central da Marinha

Com mais de 160 anos de existência, a Biblioteca Central da Marinha tem no seu acervo as obras de maior significado sobre a Marinha e o mar contando atualmente com cerca de 48.000 títulos e uma média superior a 1.000 utentes por ano. A BCM é um importante centro bibliográfico e documental para estudo de temas de História dos Descobrimentos e Expansão, Ultramar, Marinha e Assuntos do Mar. Realizada

É um órgão que realiza atividades de apoio geral da Marinha no domínio do património cultural e histórico. O seu diretor é um oficial no ativo ou na reserva, na

direta dependência do DCCM. Além do diretor, a estrutura orgânica da BCM compreende ainda o Arquivo histórico, a Biblioteca e o serviço de apoio.

A BCM é o serviço técnico da Marinha em matéria de biblioteconomia, arquivística e documentalística, a quem compete:

- Assegurar o tratamento bibliográfico dos seus fundos e promover a aquisição de obras que os valorizem e lhe deem continuidade;
- Prestar serviços de apoio à leitura e à investigação sobre temas históricos e atuais relativos à Marinha e ao mar;
- Assegurar a guarda e conservação de todos os arquivos dos comandos, forças e outros órgãos da Marinha nela depositados;
- Funcionar como biblioteca depósito para as obras com valor histórico ou bibliográfico pertencentes a outras bibliotecas ou órgãos e serviços da Marinha quando para estes deixem de ter atualidade ou interesse e para as que fiquem disponíveis na sequência da extinção de órgãos e serviços;
- Avaliar e seleccionar a documentação existente no Arquivo Central e proceder à sua transferência para o Arquivo Histórico.

Em suma, a BCM tem por missão assegurar o tratamento e conservação do património bibliográfico e arquivístico de natureza histórica da Marinha, contribuindo para o estudo e investigação de temas relativos à Marinha e ao mar.

3.2.5 O Museu de Marinha

A história do Museu de Marinha começa a ser traçada a 22 de julho de 1863, quando o Rei D. Luís decretou a constituição de uma coleção de testemunhos relacionados com a atividade marítima portuguesa. O Museu Naval Português, antes de abrir portas no Mosteiro dos Jerónimos esteve localizado provisoriamente na Escola Naval e, mais tarde no Palácio dos Condes de Farrobo. O Museu de Marinha surge oficialmente apenas a 15 de agosto de 1962 nas alas norte e poente do Mosteiro dos Jerónimos.

Compete ao Museu assegurar a conservação e exposição dos objetos de valor histórico, artístico e documental do património da Marinha, ou confiados à sua guarda, que constituam documentos do passado marítimo dos portugueses e dos serviços por si

prestados à civilização e ao progresso da humanidade. Tem também como objetivo promover ações de investigação documental histórico-científica e, ainda, desenvolver planos de atividades didático-culturais.

Entre os serviços, conta com uma biblioteca, um arquivo de imagem, e outro de desenhos e planos, e várias oficinas de modelismo²⁰. Constituem Pólos Museológicos do MM, o edifício da antiga Fábrica Nacional da Cordoaria (FNC), o Pólo museológico de Cacilhas (FDFG e o submarino Barracuda), o Museu Marítimo ALM Ramalho Ortigão, o Pólo museológico do farol do Cabo de S. Vicente e farol-Museu de Santa Marta. O Museu de Marinha, pretende assim contribuir diariamente para a formação dos cidadãos e garantir uma relação cultural dinâmica com todos os visitantes. Sendo um dos mais importantes e reconhecidos dos museus portugueses soma mais de 145000 visitas anuais.

3.2.6 O Planetário Calouste Gulbenkian

O planetário Calouste Gulbenkian ²¹foi inaugurado a 20 de julho de 1965 na zona de Belém, ainda integrado no Museu de Marinha. Assim se satisfazia uma das aspirações dominantes da Sociedade Astronómica de Portugal, fundada em 1917, que permitia uma ampla divulgação da ciência astronómica.

Atualmente, o PCG dispõe de um auditório com um projetor principal *Universarium IX*²² com capacidade de 320 lugares e de uma biblioteca específica, que ostenta mais de 1000 títulos, contando com um número de visitas anuais superior a 75000 nas mais de 700 sessões anuais.

Em síntese, o PCG tem por objetivo assegurar a promoção do interesse pela Astronomia, através da divulgação dos conhecimentos científicos relativos ao Universo, junto do público em geral e da comunidade em particular.

²⁰ - A Biblioteca reúne aproximadamente 10000 obras;

- O Arquivo de Imagem contém cerca de 60000 imagens;

- O Arquivo de Desenhos e Planos acumula mais de 1500 planos e desenhos de navios portugueses antigos.

²¹ A fundação Calouste Gulbenkian financiou a construção do planetário, daí a sua denominação.

²² Substitui o UPP 23/4, instalado em 1965. O *Universarium* baseia-se no conceito *starball*, com separação mecânica entre a projecção do céu estrelado e dos objectos dinâmicos. O *starball* e os projectores de planetas, Sol e Lua são controlados por *software* programável.

3.2.7 A Revista da Armada

A Revista da armada, criada em 1971 pelo ALM Pereira Crespo (na altura Ministro da Marinha), assegura a edição da publicação oficial da Marinha, com o principal objetivo de reforçar o espírito de corpo que une o pessoal militar e civil em serviço da Marinha e, simultaneamente contribuir para a sua divulgação interna e externa.

A partir de outubro de 2010, todos os números da Revista da Armada passaram a estar disponibilizados *online*. A revista conta já com mais de 450 números publicados, focados nos temas relacionados com a Marinha Portuguesa, sejam eles de carácter militar, sobre a vida da instituição ou de história.

4 A CONTABILIDADE ANALÍTICA NA MARINHA

Para a definição do modelo de contabilidade analítica é necessário estudar o enquadramento legal, assim como o modelo de custeio delineado para a Marinha e o seu estado de aplicação.

Neste capítulo, numa primeira fase, vão ser expostos os normativos que interferem e regulam a contabilidade pública e preveem a utilização da contabilidade analítica: Lei de Bases da Contabilidade Pública (LBCP), Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE) e o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Neste capítulo, encontra-se o modelo de custeio aplicado na Marinha, o seu estado de aplicação e as razões que levaram à sua escassa utilização. Pretende-se com este capítulo, fornecer informações que levem à resposta da questão derivada número dois. Considera-se que o estudo do atual modelo de contabilidade analítica, revela ensinamentos que podem e devem ser aproveitados para a presente investigação.

4.1 Enquadramento Legal, da LBC ao POCP

A LBCP²³ estabelece os princípios gerais para a criação de um novo regime da administração Financeira do estado. Determina no n.º.1 do artigo 14.º que “*o sistema de contabilidade dos serviços e organismos com autonomia administrativa será unigráfico, devendo ser organizada uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados de gestão*”.

O RAFE ²⁴ também denota grande preocupação na implementação de novos métodos de gestão. É introduzida a contabilidade de compromissos de modo a implementar uma verdadeira contabilidade orçamental, são estabelecidos conceitos relevantes de Contabilidade Pública e, determina importantes alterações na estruturação das despesas²⁵ dos órgãos da Administração Pública. Mas mais importante no âmbito da investigação, estabelece bases para a contabilidade de gestão ao decretar que os serviços

²³ Lei n.º8/90, de 20 de Fevereiro

²⁴ Decreto-Lei nº155/92 de 28 de Julho

²⁵ Entre outras, define o ciclo da despesa composto por quatro fases: a autorização da despesa, o processamento, a liquidação e o pagamento.

e organismos devem discriminar as suas atividades, os seus objetivos e indicadores. Prevê ainda no artigo 16.º que “*os serviços e organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão*”. Denota-se a intenção política de haver contabilidade analítica.

Com a Publicação da LBCP fixaram-se as bases para a criação do RAFE, o que viria a facultar a criação do POCP²⁶ aprovado em 1997. Com a entrada do POCP passa-se de um sistema de contabilidade unigráfico para um sistema de contabilidade digráfico. O objetivo fundamental deste plano passa pela criação de condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa Contabilidade Pública moderna (Caiado & Pinto, 2002). A aplicação do POCP é obrigatória para todos os serviços públicos, organismos e instituições pertencentes à Administração Central, Regional e Local²⁷

A aprovação do POCP veio despertar a atenção para a aplicação dos sistemas contabilísticos na Administração Pública, designadamente no que concerne aos subsistemas da contabilidade analítica. No capítulo da introdução do POCP é referido “*...Num quadro geral, ao complementar a contabilidade orçamental com a contabilidade patrimonial e analítica pretende-se também realizar numa base regular as análises da eficiência e eficácia das despesas públicas...*”. Por fim, nas considerações técnicas, estabelece ainda que “*...Sendo igualmente desejável nas entidades de carácter público o desenvolvimento de subsistemas contabilísticos de contabilidade analítica, deixa-se livre, à semelhança do POC, a classe 9 para esse efeito, reservando-se para uma fase posterior a eventual produção de normas sobre esta área...*”. Estes três normativos evidenciam o desejo político da aplicação da contabilidade analítica.

4.2 O modelo de custeio aplicado na Marinha

A Marinha tem definido, desde 2008, uma contabilidade de gestão com base nos sistemas tradicionais de custos, utilizando a metodologia das secções homogéneas.

O modelo adotado pela Marinha segue a teoria geral desta metodologia com

²⁶ Decreto-Lei N° 232/97, de 3 de Setembro

²⁷ Que não tenham natureza de empresa pública.

ligeiras modificações, designadamente com a criação de centros de custos “geral” e “prestadores” para imputação de custos indiretos e a reembolsos de custos a centros de custo de outras unidades da Marinha, respetivamente.

O processo de implementação desta metodologia foi testado nalguns segmentos da organização identificados como “unidades piloto” (tabela 4) que, no entanto, não alcançou o resultado ambicionado. A DAF foi a entidade encarregue em edificar os modelos particulares de cada unidade piloto em cada setor da Marinha.

Setor Funcional	Unidade
Comando Superior	Gabinete CEMA
Estado Maior	EMA
Operações Militares	Esquadilha de Submarinos
Pessoal	Direção de Apoio Social
Material	Direção de Infraestruturas
Financeira	Direção de Administração Financeira
Ensino Superior e Formação	Escola Naval
Saúde	Hospital de Marinha
Cultura	Museu de Marinha
Autoridade Marítima	Direção-Geral da Autoridade Marítima

Tabela 5: Unidades “Piloto” por Setor Funcional
Fonte: Apresentação DAF 2014

Assim sendo, a Marinha, empregando a metodologia das secções homogéneas, definiu em 2008 um modelo de contabilidade analítica a nível geral²⁸. O modelo geral (ver figura 8) prevê que os custos dos Setores Funcionais auxiliares (Logística Material e Logística Pessoal) imputam os seus custos aos Setores Funcionais Principais e Estruturais. Por sua vez, os custos dos Setores Operacionais imputam os seus custos ao produto operacional da Marinha (Defesa Militar e apoio à política externa; segurança e autoridade do estado; desenvolvimento económico, científico e cultural).

²⁸ Para o conjunto dos Sectores Funcionais

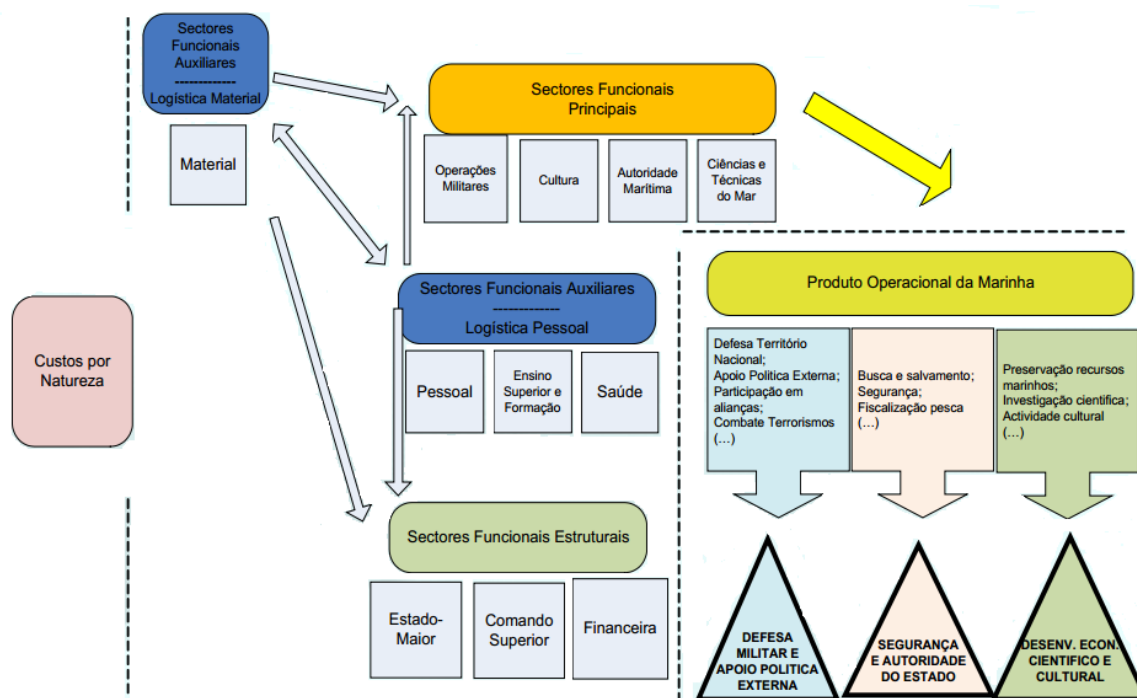


Figura 8: Modelo macro de contabilidade analítica na Marinha
Fonte: Apresentação DAF 2014

Para além do modelo macro, identificado na figura 9, cada unidade em parceria com a DAF definiu o seu próprio modelo assente na metodologia das secções homogéneas e baseando-se no sistema de custeio total completo. O modelo particular procura evidenciar, para cada unidade, os seus custos estruturais, de apoio e operacionais, constituindo tantos modelos exclusivos de contabilidade analítica, quanto o número de unidades da Marinha existente.

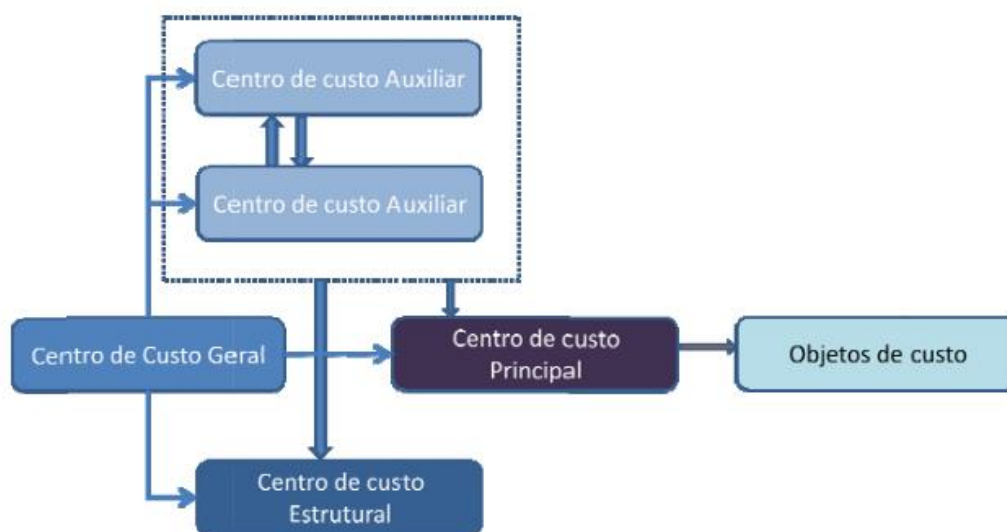


Figura 9: Modelo micro de contabilidade analítica para as Unidades
Fonte: Apresentação DAF 2014

Neste modelo, primeiramente, os custos indiretos são repartidos a centros de custos gerais, para que possam ser repartidos para os centros de custos de estrutura, auxiliares e principais. Numa segunda fase os custos dos centros auxiliares são redistribuídos (por prestações recíprocas ou por reembolsos) para os centros de custos de estrutura ou centro de custos principais. Por fim, na terceira e última fase os custos dos centros de custos principais são imputados aos objetos de custeio.

Apesar dos esforços que foram feitos para que a contabilidade analítica fosse utilizada e, apesar de existir legislação que fundamenta o seu uso, a sua implementação não teve o impacto pretendido. Alguns motivos que poderão ter levado à situação são, entre outros: resistência à mudança; ausência de qualificações do pessoal; não imposição legal; não compreensão da sua importância no apoio à tomada de decisão; falta de pessoa (Fonseca, 2014).

5 PROPOSTA DE MODELO PARA O SETOR CULTURA COM BASE NO ABC

Este capítulo pretende definir como deve ser construído o modelo de contabilidade analítica para os ONC, tendo em conta o estudo de diversos autores, o enquadramento legal, as características dos órgãos em questão e, não menos importante, as entrevistas. Numa primeira fase, encontra-se neste capítulo a justificação da escolha da metodologia do modelo de contabilidade analítica. De seguida são descritos os pressupostos do modelo, escolhidas e justificadas as atividades, os objetos de custeio, os *cost drivers* e os resultados esperados para a gestão, respondendo assim à questão número três: “Como deverá ser edificado o modelo de contabilidade analítica para os ONC?”

O modelo que se segue é concebido com base nos modelos propostos pelo Comandante Cardoso Fonseca nas seguintes investigações de sua autoria: Gestão Financeira – modelos. “A excelência da decisão em sede da gestão financeira” (2014) e Modelo de apuramento de custos para o Corpo de Fuzileiros (2010).

O sistema proposto baseia-se no método ABC como metodologia de apuramento de custos. No capítulo do enquadramento teórico já foram referidas as vantagens do método ABC em relação às secções homogéneas, no entanto, seguidamente são evidenciadas aquelas que se aplicam diretamente nesta situação:

- O método das secções homogéneas provoca distorções nos custos relatados ao nível dos departamentos (devido ao uso de critérios com um certo grau de subjetividade), que pode implicar danos ou perdas para a organização. Tendo em conta que os ONC pertencem à Marinha e, por isso, à Administração central do Estado, utilizam verbas inscritas no Orçamento de Estado. Como se sabe, esses recursos são cada vez mais escassos, sendo necessária a utilização de uma ferramenta de apoio à decisão mais precisa.
- A diversidade de produtos e serviços resultantes dos ONC é considerável, o que leva a que os produtos consumam recursos e atividades indiretas em diferentes proporções.

- No caso dos ONC, tendo em conta as suas dimensões e estruturas orgânicas bastantes complexas, é necessário um nível superior de informação para a gestão em termos de segmentação dessa mesma informação.

A metodologia das secções homogéneas é antiga, pouco adequada às necessidades das organizações na envolvente atual, sendo logo à partida um indicador que a utilização de um modelo baseado na metodologia Custeio Baseado em Atividades pode vir a trazer benefícios. Porém, com o decorrer da investigação chegou-se à conclusão que a utilização deste modelo no seu estado puro não seria exequível. O motivo de tal decisão incidiu no facto que existem atividades dos ONC que não existem para suportar os objetos de custeio. Daí tornou-se necessário incluir centros de custos no modelo, característica presente no método das secções homogéneas. Para além disto, com a utilização dos centros de custos, permite que o modelo usufrua das prestações recíprocas (vantagem do método das secções homogéneas).

No processo de implementação de um modelo de contabilidade analítica, existem pressupostos e limitações do âmbito que devem ser definidos. Os pressupostos são determinantes para justificar as opções e deverão ficar sempre em anexados ao modelo. Relativamente a este estudo, destacam-se os seguintes aspetos de enquadramento que resultaram da análise do conteúdo das entrevistas:

- Qual é o objeto da investigação? Numa fase inicial efetuaram-se reuniões com entidades da CCM com o propósito de responder a esta pergunta. Conclui-se que existe a necessidade da utilização de um modelo de contabilidade analítica que ajude a tomar decisões gerais em relação aos ONC. Assume-se que o modelo não responda a questões particulares e específicas de cada ONC. As necessidades particulares de cada Órgão ao nível da contabilidade analítica terão de ter o próprio estudo e análise.
- O modelo concebido é Global, ou seja, calcula no mesmo momento os custos para todo o setor. Não se pretende que o modelo calcule primeiro os valores para um dos ONC, dando assim informações globais.
- Deve o sistema proposto ser integrado ou autónomo? O objetivo é conceber um modelo autónomo. No entanto, as linhas bases do projeto têm em conta uma possível implementação futura no SIG caso exista interesse.
- O sistema inicial deverá ser simples ou complexo: Pretende-se que o projeto inicial seja o mais simples possível para que se possa verificar a sua

viabilidade. Se o sistema concebido se mostrar capaz de dar resposta às necessidades, numa fase posterior poderão ser feitas alterações que tornem mais preciso e, conseqüentemente, mais complexo.

- A Academia de Marinha, como já foi referido anteriormente, apesar de ser um ONC não vai participar no presente estudo;
- A CCM deve ser encarada como um ONC para efeitos de identificação de atividades, centros de custos e objetos de custeio.
- O Dia da Marinha é considerado uma exposição temporária. Mais tarde, após o modelo ser verificado, é pertinente considerar a criação de um objeto de custeio para o Dia da Marinha.
- A exposição FDFG é considerada parte integrante do objeto de custeio “disponibilizar a visita pública à exposição permanente do MM”. Mais tarde poderá ser criado um objeto de custeio relativo à exposição da FDFG.
- Definiu-se que 20% da eletricidade e 20% da água do MM devem ser imputados diretamente para a atividade “preparar e fornecer refeições”. Este princípio faz com que não se perca informação relativamente a esta atividade, pois, o *cost driver* nº de pessoas por centro de custo não iria transmitir a verdade na distribuição da água. Se fosse criado um centro de custo “Cozinha MM”, além de serem desprezados os custos na atividade “preparar e fornecer refeições”, não se teria como aplicar o 3º estágio do modelo para este centro de custo.
- Os custos com o gás, no caso do MM, devem ir na totalidade para a atividade “preparar e fornecer refeições”, pelo facto de ser esta atividade consumir a maior parte deste custo.
- Não foi criado um centro de custo para os gabinetes dos diretores, pois, os valores dos custos indiretos que iria receber são insignificantes e portanto desprezáveis.
- Não foi criado um centro de custo para a bilheteira da FDFG pelo facto dos seus custos indiretos serem praticamente nulos, pois, a FDFG tem parte das suas despesas suportadas pela Câmara de Almada.
- A BA e a RA não têm centros de custo atribuídos pelo motivo de serem ONC pouco complexos e com grande parte dos custos suportados por outras unidades (BA pela DP e a RA pela UAICM).

- Os custos com os vencimentos são distribuídos pelos centros de custo. No entanto, se a pessoa realizar apenas uma atividade, o seu vencimento deve ser imputado à atividade que realiza. Exemplos: Os vencimentos dos diretores e subdiretores são imputados à atividade “comando”, os vencimentos dos cozinheiros são imputados à “atividade preparar e fornecer refeições”, os vencimentos do pessoal da BA vão para a atividade “assegurar os concertos da BA” e os vencimentos da RA vão para a atividade “produzir, editar e distribuir a RA”. Caso o centro de custo realize apenas uma atividade, os vencimentos em vez de serem imputados ao centro de custo vão para essa atividade.
- Os bens imobilizados devem ser associados, em sistema (SIGDN), por princípio a um centro de custo. Porém, se o centro de custo realizar exclusivamente uma atividade, os bens imobilizados devem ser associados à atividade desse centro de custo. Sendo que o modelo pretende dar informações sobre o custo das atividades, este pressuposto é importante na medida em que evita que se desprezem os custos com as amortizações das infraestruturas e equipamentos nas atividades. Exemplo: Os equipamentos das bilheteiras devem estar associados em sistema à atividade “prestar o serviço de venda de bilhetes”. No caso de não existir centro de custo para o equipamento, estes devem estar associados à atividade
- Os centros de custo que realizam exclusivamente uma atividade são os seguintes:
 - Bilheteiras – Prestar o serviço de venda de bilhetes;
 - Área Divulgação e Comunicação – Assegurar a divulgação e comunicação dos ONC;
 - Serviço Educativo e Div Cultural – Assegurar um programa pedagógico para os visitantes;
 - Serviço de Museologia – Assegurar a conservação da coleção Oceanográfica.

Perante os pressupostos expostos, e em virtude da informação compilada principalmente nas entrevistas, definiu-se as atividades, os objetos de custeio, os *cost drivers*, e edificou-se o modelo. Todos estes aspetos vão ser aprofundados no próximo capítulo. Posto isto, o modelo definido pode resumir-se esquematicamente da seguinte forma:

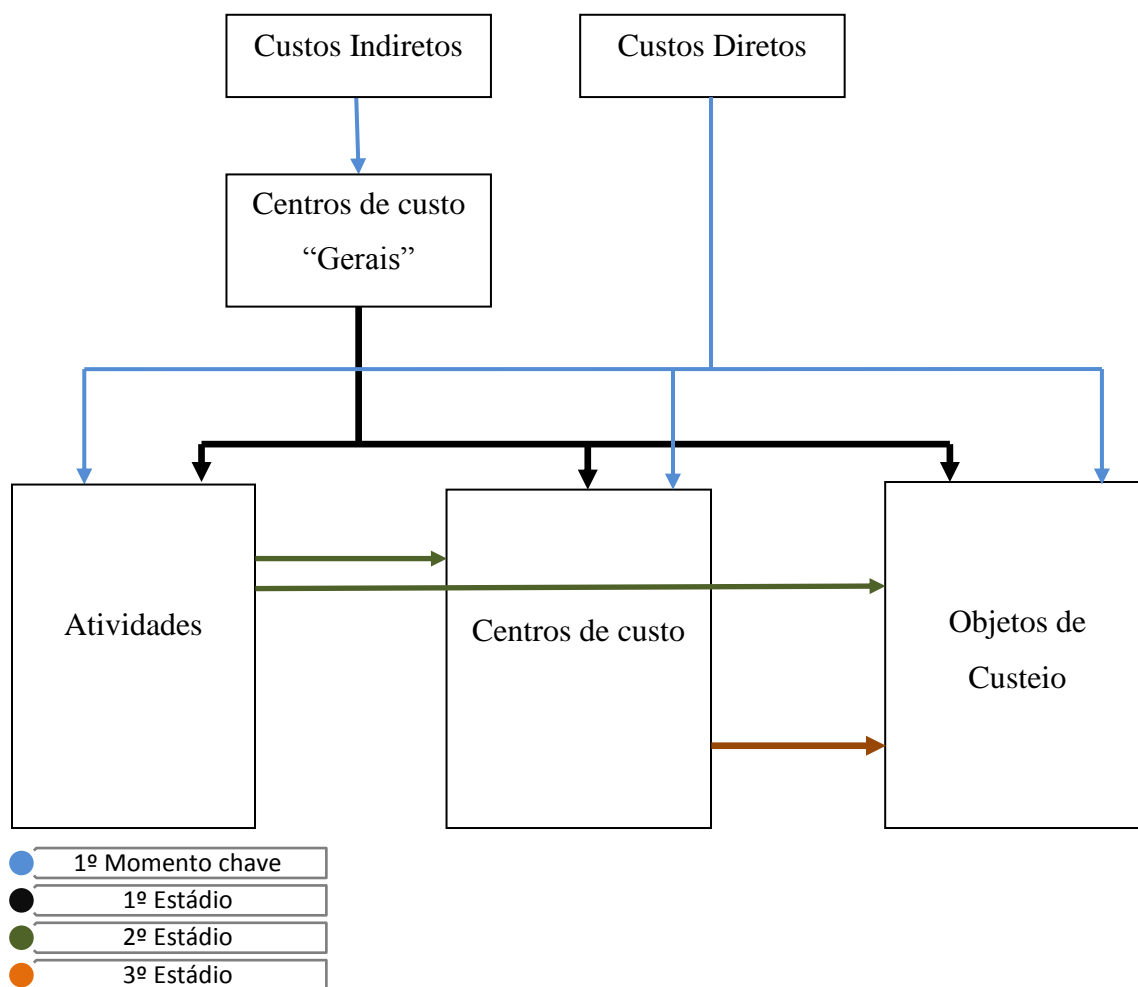


Figura 10: Modelo ABC para os ONC
Fonte: Própria

5.1 Atividades

Segundo Ferreira (2014) a identificação das atividades é o aspecto mais complexo e demorado do processo ABC e, por isso, algumas normas têm de ser seguidas, nomeadamente:

- Nome: Deve ser composto por um verbo de ação e um objeto;
- Outputs: devem ser homogêneos;
- Gastos: devem representar um nível significativo de gastos;
- Processo de gestão: devem comportar um processo de gestão;
- Simples: devem sustentar-se na característica da simplicidade.

Posto isto, identificaram-se as seguintes atividades dos ONC:

- **Comandar:** Esta atividade compreende tarefas de chefia, de tomada de decisão, de gestão de topo de recursos humanos, materiais e financeiros, de prestação de contas, de representação com entidades congêneres e de elaboração dos Planos e Relatórios de Atividades. Esta atividade é 100% concorrida pelos diretores dos ONC (incluindo diretor da FDFG.) e da CCM.
- **Garantir a manutenção:** Abrange manutenção corretiva e preventiva que é caucionada pelas oficinas. A esta atividade devem ser associadas todas as tarefas de manutenção de primeiro escalão dos equipamentos (exceto informáticos), circuitos de água e da rede de distribuição da energia elétrica, e manutenção das embarcações e viaturas. Esta atividade está desagregada em: Garantir a manutenção do AVG, garantir a manutenção do MM, garantir a manutenção do PCG, garantir a manutenção da D.F.II.G, garantir a manutenção da BCM e garantir a manutenção da CCM.
- **Preparar e fornecer refeições:** A atividade que consiste na conservação e preparação dos alimentos, na confeção, distribuição de refeições, limpeza e arrumação de todos os utensílios. A messe do MM garante o próprio MM, a CCM, a BCM e o PCG. Esta atividade não se aplica ao pessoal da FDFG., nem aos restantes ONC sendo que: A FDFG. é garantida pela messe da Base Naval de Lisboa; a RA é garantida pela Unidade de Apoio às Instalações Centrais de Marinha (UAICM); a BA é garantida fornecida pela DP; e o pessoal do AVG recebe um suplemento de alimentação.
- **Assegurar a limpeza das instalações do Complexo dos Jerónimos:** A limpeza das instalações da CCM e dos ONC do Complexo dos Jerónimos é assegurada por uma empresa de limpeza contratada pela CCM. Os ONC não situados no Complexo dos Jerónimos têm as limpezas das instalações asseguradas da seguinte forma: BA pela DP, RA pela UAICM, e o AVG tem pessoal próprio com essas funções.
- **Assegurar a Limitação de Avarias:** Elaborar, manter e assegurar a execução de normas de segurança e prevenção de sinistros ou acidentes, e manter ou promover a operacionalidade dos meios de combate a incêndios e alagamentos.
- **Prestar o serviço de venda de bilhetes:** Trata-se de todas as ações relacionadas com a venda de bilhetes ao público geral e a grupos de pessoas. Esta atividade está desagregada em: Prestar o serviço de venda de bilhetes do MM, prestar o serviço de

venda de bilhetes do AVG, prestar o serviço de venda de bilhetes do PCG e prestar o serviço de venda de bilhetes da FDFG.

- **Assegurar os Serviços Gerais do AVG:** Os serviços gerais do AVG prestam um serviço de limpezas, manutenção dos espaços verdes, tratamento de lixo, entre outras.
- **Gerir transportes:** Esta atividade refere-se à gestão da utilização das viaturas dos ONC, ou seja, ao controlo de movimentos e da coordenação da manutenção da frota atribuída a cada ONC. Abrange ainda a gestão de combustíveis e dos serviços da Via Verde. Esta atividade está desagregada em: Gerir transportes do MM, gerir transportes do AVG e gerir transportes da CCM.
- **Garantir os serviços de correio:** Esta atividade comporta as tarefas de receção, expedição, processamento e arquivo da correspondência. Engloba os custos incorridos com envio de correspondência ou documentos, aquisição de selos postais e similares.
- **Manutenção dos sistemas informáticos e de informação:** As secções de informática dos ONC, efetuam ações de manutenção e assistência da rede e dos equipamentos informáticos. Fazem também a gestão do parque informático e rede informática dos ONC, incluindo a manutenção e atualização dos programas instalados.
- **Assegurar a conservação da coleção Oceanográfica:** Assegurar a conservação da Coleção Oceanográfica doada pelo Rei D. Carlos I por escritura pública, bem como outras coleções ou objetos, incluindo os que para esse efeito lhe sejam entregues a ao AVG a título permanente ou temporário.
- **Assegurar a conservação das espécies vivas:** Assegurar as ações necessárias à conservação das espécies vivas em exposição e em reserva, elaborando e executando ou promovendo a execução de programas que visem a saúde e o bem-estar daqueles, zelando pelo funcionamento e otimização dos circuitos e regimes de suporte e mantendo atualizadas as bases de dados necessárias ao seu controlo.
- **Recolha de espécimes vivos:** Promover a recolha de espécimes vivos com os meios atribuídos ao AVG, de acordo com o plano de coleção aprovado.
- **Assegurar a constituição de reservas:** Esta atividade engloba todas as ações necessárias à constituição de reservas por captura, aquisição, troca e reprodução de

espécies vivas, salvaguardando os aspetos de bem-estar dos mesmos, coordenando a adequada gestão dos animais excedentários.

- **Estudar e controlar os padrões físico-químicos e bacteriológicos:** Consiste na atividade de estudo e controlo dos padrões físico-químicos e bacteriológicos dos circuitos de água, filtros, aquários e tanques de reserva, propondo as medidas adequadas à sua conservação.
- **Garantir a produção de alimento:** Esta atividade refere-se à produção de fitoplâncton, zooplâncton e macroalgas de acordo com as necessidades do AVG. Refere-se ainda à elaboração de estudos e pareceres técnicos sobre esta matéria.
- **Elaborar e executar programas que visem a saúde dos animais:** Considera-se que esta atividade reúne todas as ações de acompanhamento dos animais: Efetuar controlo veterinário dos animais e da sua alimentação; Coordenar o tratamento médico-veterinário dos animais aquáticos e marinhos que forem confiados ao AVG; Emitir pareceres vinculativos relativos à saúde e bem-estar dos animais; Ministrar instrução técnica, na área da medicina veterinária ao pessoal do AVG.
- **Assegurar a catalogação, inventariação e indexação:** Consiste na atividade de inventariação, catalogação e indexação, da documentação recebida e de fundos bibliográficos, segundo as normas técnicas aplicáveis, de modo a preparar fichas e registos para incorporação nos diferentes catálogos e bases de dados. Este objeto de custeio inclui ainda a atividade de classifica, arquivar e atualizar a base de dados e fichas das peças que constituem o património histórico da Marinha.
- **Conservação e tratamento do património bibliográfico e arquivístico de natureza histórica da Marinha:** A BCM assegura a guarda, conservação e restauro do património bibliográfico e arquivístico de natureza histórica da Marinha. Como órgão de direção técnica na área de Biblioteca, contribui para a definição da política e do normativo técnico nas áreas de arquivística e documentação na Marinha, assegura o tratamento bibliográfico e documental dos seus fundos, produzindo instrumentos de descrição normalizados. Através da sala de leitura, a BCM presta ainda o serviço de atendimento dos leitores: presta todos os esclarecimentos ou informações; orienta os leitores em pesquisas documentais; receciona as requisições dos documentos efetuados pelos leitores; solicita ao Depósito os documentos requisitados pelos leitores; e impede a circulação de documentação em mau estado de conservação, providenciando para que seja

restaurada ou retirada da leitura. O MM também tem a seu cargo património bibliográfico e arquivístico de natureza histórica da Marinha, assegurando a sua conservação e tratamento.

- **Assegurar um Programa pedagógico para os visitantes:** Assegurar a execução de um Programa pedagógico para os visitantes, com particular incidência nas visitas escolares. O AVG pretende concorrer para este objeto de custeio com objetivo de promover o conhecimento de Biologia e Ecologia dos animais aquáticos e sensibilizar para a proteção e conservação dos animais e ecossistemas Marinhos. O MM também presta um serviço didático para as escolas.
- **Assegurar a divulgação e comunicação dos ONC:** Esta atividade é concorrida exclusivamente pela CCM. A CCM assegurar a divulgação e comunicação dos ONC, concebendo e coordenando a execução de projetos gráficos e multimédia de apoio à exibição e divulgação das atividades dos ONC e do seu património.
- **Manutenção de espaços verdes do Complexo dos Jerónimos e do AVG:** Esta atividade concorre para os objetos de custeio “disponibilizar a visita pública à exposição permanente do AVG” e “disponibilizar a visita pública à exposição permanente do MM” (considera-se que o espaço verde do complexo dos Jerónimos é parte integrante apenas da visita à exposição permanente do MM). A manutenção dos espaços verdes é assegurada por uma empresa contratada pela CCM.
- **Assegurar a visita pública à FDFG:** Esta atividade recebe todos os custos referentes à FDFG exeto os custos das atividades comando, garantir a manutenção da FDFG e prestar o serviço de venda de bilhetes.
- **Produzir, editar e distribuir a RA:** Trata-se de assegurar a edição da publicação da Marinha, que se destina a fortalecer o espírito de corpo do pessoal em serviço na Marinha e contribuir para a sua divulgação interna e externa. Esta atividade foi criada com o objetivo de não englobar os custos com a atividade comando no objeto de custeio edições da RA.
- **Assegurar concertos da Banda da Armada:** Esta atividade engloba todas as ações necessárias para assegurar a realização dos Concertos da Banda da Armada. Esta atividade foi criada com o objetivo de não englobar os custos com a atividade comando no objeto de custeio concertos da BA.

5.2 Objetos de Custeio

Para a presente investigação foram considerados os seguintes objetos de custeio:

- **Gestão interna:** Este objeto de custeio evidencia o custo dispendido com uma série de acontecimentos que, não sendo nem operacionais nem de apoio, existem e consomem recursos. Exemplo: realização de provas de aptidão física, exames médicos anuais, cerimónias militares e serviços de escala.
- **Edições da RA:** A RA produz onze edições da sua revista por ano.
- **Concertos da BA:** Este objeto de custeio abrange toda a atividade artístico musical, seja no enquadramento musical de atos militares (juramentos de bandeira, guarda de honras e desfiles), como em concertos ou outras intervenções musicais de carácter recreativo em organismos militares ou civis. Para este objeto de custeio concorre apenas a BA:
- **Disponibilizar a visita pública à exposição permanente do AVG:** Objeto de custeio relativo à exposição das espécies vivas (com habitat no meio aquático) e da coleção Oceanográfica, com fins didáticos, nos termos da legislação aplicável.
- **Investigação:** O AVG promove e realiza ações de investigação e de conservação da natureza, no domínio da biologia e ecologia das espécies aquáticas, com vista a apoiar as suas demais atividades e concorrer para o estudo da cultura de organismos da fauna e flora aquática. O MM realiza ações de estudo e pesquisa histórica, e de organização e panificação temática de exposições. A CCM, a BCM e o PCG também realizam investigação.
- **Colaborar com outras entidades:** Engloba a colaboração com estabelecimentos de ensino, associações culturais, museus nacionais ou estrangeiros, bem como com centros de investigação. No caso do AVG engloba entidades ligadas à aquariologia e à biologia aquática. Em relação à BCM existe a colaboração com diversas bibliotecas da Marinha e com o Centro de Documentação, Informação e Arquivo Central da Marinha, enquanto organismo de direção técnica nas áreas de arquivística e documentação. O MM coopera com museus congéneres e outros organismos culturais, de investigação e de ensino, nacionais e estrangeiros, na

realização de exposições e atividades de caráter temporário com temáticas de relevo que contribuam para evocar e enaltecer a tradição marítima portuguesa. O PCG também realiza ações de colaboração com outras entidades

- **Disponibilizar a visita pública à exposição permanente do MM:** O MM assegura uma exposição permanente dos objetos de valor histórico e documental da Marinha, ou confiados à sua guarda, que constituam documentos do passado marítimo dos portugueses e dos serviços por si prestados à civilização e ao progresso da humanidade.
- **Disponibilizar a visita pública à BCM:** A BCM garante o acesso a documentação conservada, salvas as limitações decorrentes da conservação das espécies e das restrições impostas pela lei.
- **Prestar sessões de astronomia ao público:** O PCG presta várias sessões de astronomia ao público com por exemplo: “O Mistério da bola de fogo”; “A Zanga da Lua”; “Acampar com as Estrelas”; Brincar com as Estrelas”; Viagem a um Buraco Negro”; “A Astronomia e o Planeta” e “Hubble Vision”.
- **Assegurar exposições temporárias:** Além das exposições permanentes, os ONC podem assegurar exposições temporárias. A exposição para o Dia da Marinha, como já foi referido nos pressupostos, está englobada nas exposições temporárias.
- **Cedência de espaços:** Todos os ONC podem ceder espaços nas suas instalações para a realização de eventos de duração limitada, nos termos definidos pelo director da CCM. É de realçar que a FNC tem unicamente como objeto de custeio a cedência de espaços.

5.3 Cost Drivers

Antes de mais, é pertinente realçar que o modelo assenta no princípio que todos os custos diretos associados aos diferentes objetos de custeio, atividades ou centros de custos, devem ser imediatamente imputados a esses elementos do modelo. Para o caso em estudo, grande parte dos custos são diretos, visto que na maioria das situações existe a certeza do destino do bem ou serviço a adquirir.

Em relação aos custos comuns a vários objetos de custeio, atividades, ou centros de custos, é necessário definir *cost drivers* que permitam fazer a sua distribuição. É prioridade do modelo que a imputação deste tipo de custos seja feita, tanto quanto possível para as atividades ou objetos de custeio e, caso não exista possibilidade, dever-se-á imputar a centros de custos.

5.3.1 *Cost Drivers* de recursos

A seguinte listagem de custos identifica as diferentes situações reais que necessitam de *cost drivers* de recursos, por natureza dos custos:

- **Número de pessoas por centro de custo:** Este *cost driver* é utilizado para as despesas com a água, gás, seguros de acidentes pessoais, comunicações fixas, material de escritório e livros e documentação técnica. Exceção para o gás do MM, que deve ser imputado diretamente à atividade preparar e fornecer refeições, pois, é nessa atividade que a maior parte do gás vai ser utilizado. A água do MM, conforme definido nos pressupostos, vai 20% para a atividade preparar e fornecer refeições e os restantes 80% são distribuídos conforme o *cost driver*;
- **Número de m2 (metros quadrados) por centro de custo:** *Cost driver* utilizado para custos com desinfestações;
- **Número de Watts por centro de custo:** *Cost driver* utilizado para os custos com a eletricidade; A eletricidade do MM, conforme os pressupostos, vai 20% para a atividade “preparar e fornecer refeições” e os restantes 80% são distribuídos conforme o *cost driver*.
- **Número de análises laboratoriais por atividade:** *Cost driver* utilizado para os custos com laboratórios;
- **Número de telemóveis por centro de custo:** *Cost driver* utilizado para custos com comunicações móveis.

5.3.2 *Cost Drivers* de atividades

Propõem-se os seguintes *cost drivers* de atividades para o modelo:

- **Número de refeições por centro de custo:** *Cost driver* que permite a distribuição dos custos com a atividade “preparar e fornecer refeições” pelos centros de custo. A atividade “preparar e fornecer refeições” não deve ser associada a objetos de custeio porque não existe um nexo de causa efeito entre as refeições fornecidas e os objetos de custeio destinatários desses custos. No entanto, sabe-se que os objetos de custeio necessitam deste custo e, naturalmente, a eles devem ser imputados de forma indireta.
- **Número de ações de manutenção por objeto de custeio ou centro de custo:** *Cost driver* para distribuir custos das atividades “garantir a manutenção da CCM”, “garantir a manutenção do MM”, “garantir a manutenção do AVG”, “garantir a manutenção do PCG”, “garantir a manutenção da FDFG” e “garantir a manutenção da BCM” para objetos de custeio ou centro de custos.
- **Número de metros quadrados de instalações por centro de custo:** *Cost driver* a ser utilizado pela atividade “limpeza das instalações do Complexo dos Jerónimos” e “Serviços Gerais do AVG”.
- **Número de ações de Limitação de Avarias por objeto de custeio ou centro de custo:** Trata-se de um *cost driver* que visa distribuir os custos com a atividade “Assegurar a Limitação de Avarias” para objetos de custeio ou centros de custo.
- **Número de bilhetes vendidos por objeto de custeio:** *Cost driver* utilizado para imputação dos custos inerentes às atividades “prestar o serviço de venda dos bilhetes do MM”, “prestar o serviço de venda de bilhetes do PCG” e “prestar o serviço de venda de bilhetes do AVG” aos objetos de custeio.
- **Número de visitas de grupos escolares por objeto de custeio:** Este *cost driver* permite distribuir os custos da atividade “assegurar um programa pedagógico para os visitantes do AVG e do MM”.
- **Número de Quilómetros (km) percorridos por objeto de custeio ou centro de custo:** Deverá ser criado em todos os ONC que têm viaturas próprias, um boletim itinerário que facilite a obtenção da seguinte informação para cada deslocação: Que objeto de custeio ou centro de custo a viagem serviu, número de km percorridos, local de partida e chegada. Com este boletim itinerário preenchido, facilmente se

distribui os custos com combustíveis, lubrificantes, manutenção de viaturas e via verde pelos objetos de custeio ou centros de custos.

- **Número de correspondência recebida e enviada por objeto de custeio ou centro de custo:** *Cost driver* utilizado para imputar os custos da atividade “garantir os serviços de correio” para centros de custo ou objetos de custeio.
- **Número de computadores por objetos de custeio ou centro de custo:** *Cost driver* associado à atividade da “manutenção dos sistemas informáticos e de informação”. Apesar de existirem outros equipamentos informáticos que podem influenciar o custo da atividade, entende-se que os computadores exercem mais influência por existirem em maior número.
- **Nº de obras por centro de custo:** *Cost driver* que permite imputar os custos da atividade “conservação e tratamento do património bibliográfico e arquivístico de natureza histórica da Marinha” pelos centros de custo.
- **Número de metros quadrados por espaços verdes por objeto de custeio:** Este *cost driver* tem o objetivo de imputar os custos da atividade “manutenção de espaços verdes do Complexo dos Jerónimos e do AVG” para os objetos de custeio.

Com base nos organogramas da CCM e dos ONC selecionaram-se os seguintes centros de custo:

Área Técnico Científica (CCM)	Serviço Educativo e Div. Cultural (AVG)	Bilheteira (MM)
Área Financeira (CCM)	Bilheteira (AVG)	Bilheteira (FDFG)
Área Jurídica (CCM)	Serviço de apoio (AVG)	Departamento de apoio (MM)
Área Divulgação e Comunicação (CCM)	Arquivo Histórico (BCM)	Serviço de Multimédia (PCG)
Núcleo de apoio e secretariado (CCM)	Biblioteca (BCM)	Serviço de Apoio Geral (PCG)
Serviço de Química e Plâncton (AVG)	Serviço de apoio (BCM)	Serviço de apoio (PCG)
Serviço de Museologia (AVG)	Departamento de Museologia (MM)	Bilheteira (PCG)

Tabela 6: Centros de custo
Fonte: Própria

5.4 O modelo

O objetivo da utilização da contabilidade analítica é produzir informação que apoio a tomada de decisão aos gestores de topo da Marinha. Como já foi referido, para que o modelo proporcionasse informação relevante teria de existir obrigatoriamente as atividades. Por outro lado, por existirem atividades nos ONC que não existem para suportar os objetos de custeio, seria também necessário existirem centros de custos.

Tendo em conta estes requisitos, foi desenhado um modelo ABC com algumas variantes. O primeiro momento chave do modelo proposto dá-se com a imputação²⁹ de todos os custos diretos a objetos de custeio, atividades ou, centros de custos. Em relação aos custos indiretos, estes são classificados nos centros de custo “Gerais”. Os centros de custos “Gerais” são os seguintes: Centro de custo geral CCM; centro de custo geral MM, centro de custo geral AVG, Centro de custo geral PCG, centro de custo geral BCM, centro de custo geral FDFG, centro de custo geral BA e centro de custo geral RA.

A seguinte figura resume o primeiro momento chave:

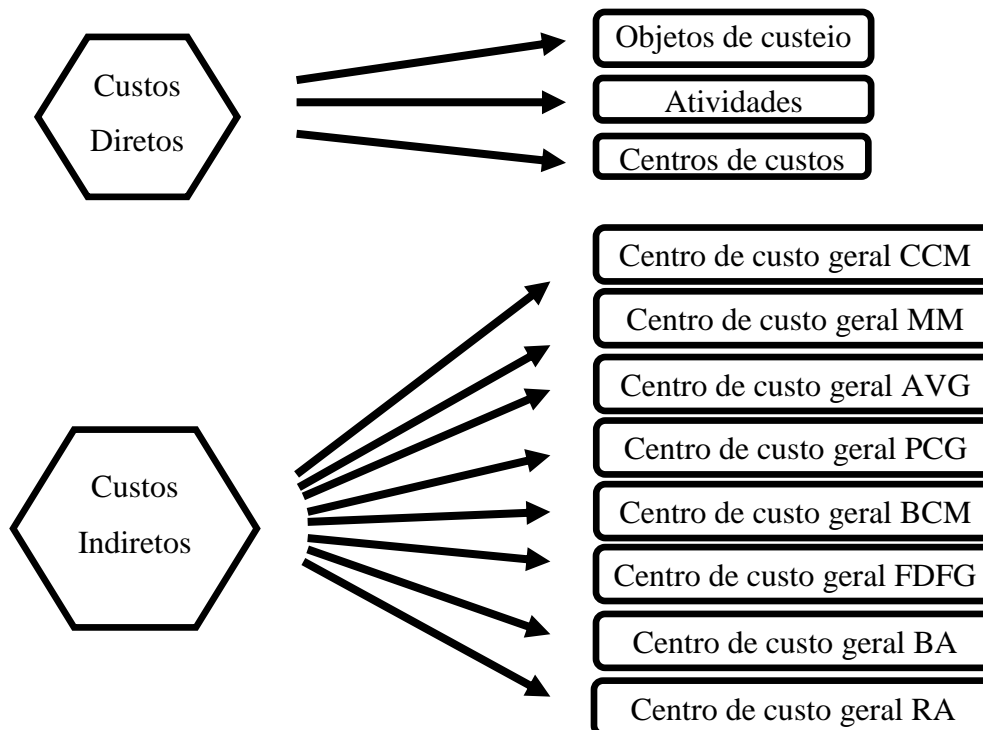


Figura 11: 1º momento chave.
Fonte: Própria

²⁹ Esta imputação ocorre assim que o custo é classificado contabilisticamente e associado a um objeto de custeio, atividade ou centro de custo.

Após a ocorrência deste primeiro momento chave existem três estádios que levam ao apuramento do custo dos objetos de custeio. Os próximos subcapítulos vão definir cada estágio.

5.4.1 1º Estádio

O primeiro estágio permite imputar os custos indiretos a objetos de custeio, atividades e centros de custos. Os custos indiretos são distribuídos aos respectivos elementos de custos através de *cost drivers* de recursos.

A seguinte figura mostra, graficamente, o primeiro estágio.

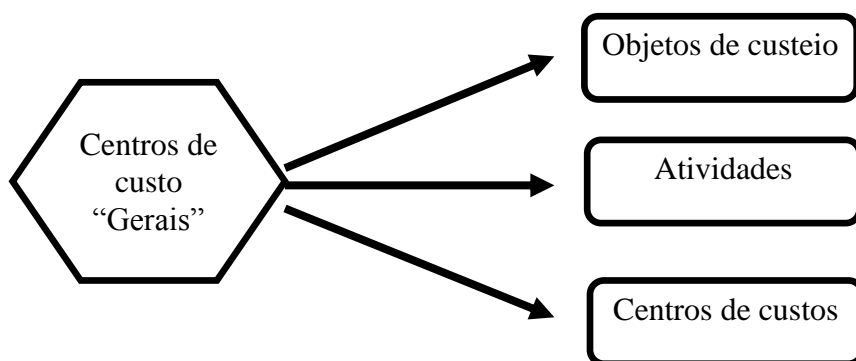


Figura 12: Primeiro estágio
Fonte: Própria

No final deste estágio existem custos nos objetos de custeio, atividades e centro de custos. Se os custos das atividades fossem distribuídos pelos centros de custos, eram obtidas as informações características da segunda fase do modelo das secções homogêneas. No entanto, ao usar atividades obtém-se informação mais desagregada que permite uma análise e comparação de dados mais detalhada.

Esta fase é relevante e pode trazer valor acrescentado para a Marinha, em virtude de possibilitar a comparação com atividades que o mercado pode oferecer, eventualmente a preços mais competitivos

5.4.2 2º Estádio

O segundo estágio imputa os custos das atividades, através de *cost drivers* de atividades, aos centros de custos e objetos de custeio. Na figura 13 pode-se ver, graficamente, o segundo estágio:

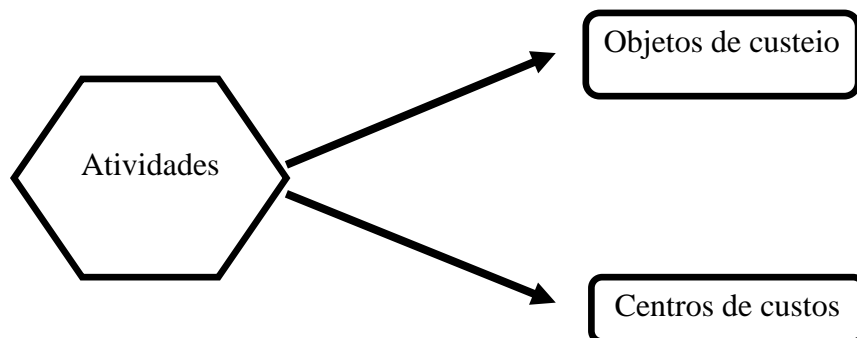


Figura 13: Segundo estágio
Fonte: Própria

Este estágio é necessário porque, conforme já foi referido, existem atividades que não dispõem de um critério objetivo que permita distribuir os seus custos pelos objetos de custeio, sendo mais adequado que sejam imputados para centros de custos. A atividade “preparar e fornecer refeições” é um exemplo deste tipo de situações, pois, não existe um critério objetivo que ligue as refeições fornecidas com os objetos de custeio. No entanto, quando ocorrer o 3º estágio, a alimentação acaba por ser imputada indiretamente a objetos de custeio dos centros de custo que consomem as refeições fornecidas.

Neste caso, em que uma atividade distribui os seus custos para centros de custo, está-se perante prestações recíprocas (caraterística do modelo das secções homogéneas), com a diferença de se tratar de atividades e não centros de custo.

Existem atividades que imputam a totalidade dos seus custos para objetos de custeio ou centros de custo, não necessitando de *cost drivers* de atividades:

- A atividade “comando” imputa os seus custos a 100% para o objeto de custeio “gestão interna”;
- As atividades “garantir os padrões físico-químicos e bacteriológicos”, “garantir a saúde dos animais”, “assegurar a constituição de reservas”, “assegurar a conservação da Coleção Oceanográfica”, “assegurar a

conservação das espécies vivas” e “recolha de espécimes vivos” vão 100% para o objeto de custeio “disponibilizar a visita pública à exposição permanente do AVG”;

- A atividade “assegurar a catalogação” imputa os seus custos a 100% para o objeto de custeio “disponibilizar a visita pública à BCM”;
- A atividade “produzir, editar e distribuir a RA” é imputada a 100% para o objeto de custeio “edições da RA”;
- A atividade “assegurar os concertos da BA” é imputada a 100% para o objeto de custeio “concertos da BA”.
- A atividade “assegurar a visita pública à FDFG” é imputada a 100% para o objeto de custeio “disponibilizar a visita pública à exposição permanente do MM”.
- A atividade “assegurar a divulgação e comunicação dos ONC” é imputada a 100% para o centro de custo “Área da divulgação e comunicação”.

No final deste estágio só existem custos nos objetos de custeio e centros de custos.

5.4.3 3º Estádio

Neste estágio, os custos dos centros de custos são distribuídos pelos objetos de custeio. A seguinte figura esquematiza o terceiro e último estágio:

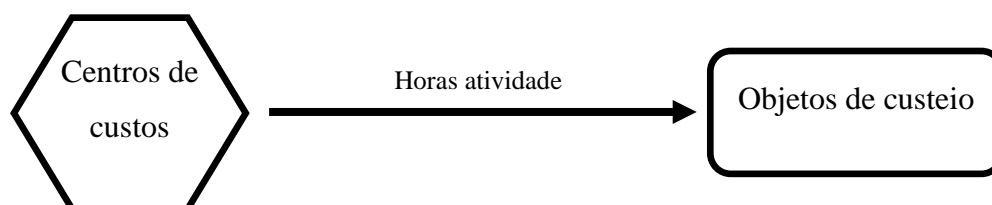


Figura 14: Terceiro estágio
Fonte: Própria

Caso um centro de custos realize serviços simultaneamente para centros de custos e objetos de custeio, a prioridade do modelo é distribuir o seu custo para os objetos de custeio, de acordo com as horas de atividades. A distribuição das horas de

atividades dos centros de custo para objetos de custeio é definida pelo chefe do departamento/serviço.

Nas situações em que se tem um centro de custos que apenas realiza serviços para outros centros de custos (centro de custo auxiliar), deve-se distribuir o seu custo pelos objetos de custeio dos centros de custos operacionais para o qual o centro de custo emissor serve. Pretende-se que esta distribuição siga uma percentagem que considere o peso relativo dos custos distribuídos a estes centros de custos operacionais, assim como o peso relativo da distribuição destes centros de custos operacionais aos objetos de custeio. Foram identificados os seguintes centros de custo auxiliares: Serviço de apoio (BCM), Serviço de apoio (AVG), Núcleo de apoio e secretariado (CCM) e Departamento de apoio (MM).

No final deste estágio só existem custos nos objetos de custeio.

O modelo dispõe da capacidade de evidenciar dados que permitem responder às seguintes hipotéticas questões:

- Qual o custo da alimentação dos ONC situados no Complexo dos Jerónimos? Qual é o custo unitário das refeições?
- É vantajoso a Marinha estar a pagar a uma empresa para garantir a limpeza das instalações dos ONC?
- O AVG consegue arranjar uma empresa que fornece fitoplâncton, zooplâncton e macroalgas de acordo com as suas necessidades a um preço mais competitivo?
- Quanto está a gastar a CCM e os ONC em investigação?

O modelo foi criado de modo a que possa vir a sofrer modificações. Os objetos de custeio podem ser desagregados de modo a que permitam obter informações mais detalhadas. Por exemplo, o objeto de custeio “Garantir exposições temporárias”, pode ser desagregado por exposições específicas, permitindo saber quais foram as exposições que tiveram um custo maior ou menor. O mesmo pode ser aplicado para o objeto de custeio “prestar sessões de astronomia ao público”.

5.5 Teste ao modelo

Para melhor visualização e identificação de eventuais lacunas, o modelo foi testado com valores dos custos reais e em formato *Excel*, para o período de 1 de janeiro de 2015 até 20 de agosto de 2015. Os valores dos custos foram fornecidos pela DAF através do SIG, sendo que se encontram organizados pelos centros de custo atuais e encontram-se no anexo 6.

Em relação às remunerações da CCM e dos ONC, estas totalizam um valor de 3.784.320,00 € para o período. Com base na distribuição do pessoal (anexo 7), com o valor total das remunerações e, com a tabela dos vencimentos dos Militares da Marinha, definiu-se remunerações médias para efeitos de simplificação da seguinte forma:

Categoria	Rem.Mensal (unit.)	Rem. no período do teste (unit.)	Pessoal	Total
Oficial com cargo de Diretor	3.202,00 €	25.616,00 €	14	358.624,00 €
Oficial sem cargo de Diretor	1.912,00 €	15.296,00 €	11	168.256,00 €
Sargento	1.755,00 €	14.040,00 €	96	1.347.840,00 €
Praça	1.472,00 €	11.776,00 €	108	1.271.808,00 €
Civil	1.049,00 €	8.392,00 €	76	637.792,00 €
Total:			305	3.784.320,00 €

Tabela 7: Remunerações médias
Fonte: Própria

Por impossibilidade de recolha de algumas informações, assumiu-se alguns pressupostos para o período com base nas informações obtidas por observação direta e pelas entrevistas:

- O MM tem 40000m², a CCM 5000m², a BCM 5000m² e o PCG 10000m². Assume-se ainda que dentro de cada ONC, os seus centros de custo têm o mesmo n° de m², para distribuir os custos da atividade "Assegurar a limpeza das instalações dos ONC instalados no Complexo dos Jerónimos";
- Assumiu-se que neste período a bilheteira do MM vendeu 130000 bilhetes, a bilheteira do PCG vendeu 68000 bilhetes, a bilheteira da FDFG vendeu 12000 bilhetes e a bilheteira do AVG vendeu 60000 bilhetes;
- Os transportes do MM percorreram 30000Km (15000Km para o objeto de custeio "colaborar com outras entidades" e 15000Km para "assegurar exposições temporárias"), os transportes do AVG percorreram 6000Km (na

totalidade para o objeto de custeio “colaborar com outras entidades”), e os transportes da CCM percorreram 5500Km (2.000Km para o objeto de custeio “investigação e 3.500Km para “colaborar com outras entidades).

- Existiram 3.000 correspondências recebidas/ enviadas (1500 para o objeto de custeio “colaborar com outras entidades” e 1500 para “investigação”).
- O centro de custo Arquivo Histórico tem a seu cargo 48000 obras, e o Departamento de Museologia tem 14500 obras.
- Os espaços verdes do Complexo dos Jerónimos apresentam uma área de 8000m² e do AVG 2000m².
- O MM recebeu a visita de 140 grupos escolares e o AVG 70 grupos escolares.
- Foram servidas 25984 refeições pela Messe do MM.
- Os nº de horas de atividades dos centros de custo para objetos de custeio foram assumidos com base nas entrevistas.
- A distribuição de alguns dos custos diretos e indiretos para atividades, centros de custo ou objetos de custeio (1º estágio), tiveram que ser baseados em pressupostos por não estarem suficientemente discriminados.

O mapa das atividades apresentado no anexo 8 mostra a distribuição dos custos diretos e indiretos pelas atividade. No anexo 9, é exibido o mapa da distribuição dos custos diretos e indiretos pelos objetos de custeio. Nesta fase, tem-se o valor das atividades e dos objetos de custeio no final do primeiro estágio.

No anexo 10 encontra-se o mapa dos centros de custo operacionais e o mapa dos centros de custo auxiliares, que além de mostrarem a distribuição dos custos diretos e indiretos, mostram também o valor de cada centro de custo já com os custos das atividades, ou seja, mostra os valores dos centros de custo no final do primeiro e do segundo estágio. A distribuição das atividades pelos centros de custo está demonstrada no anexo 11. O anexo 11, demonstra ainda, a distribuição dos custos das atividades pelos objetos de custeio. Nesta fase, tem-se só custos nos centros de custo e objetos de custeio.

O anexo 12 exhibe a distribuição dos custos dos centros de custo para os objetos de custeio (3º estágio). No final, foi produzido um mapa (anexo 13) onde se pode observar os custos totais dos objetos de custeio, com e sem remunerações incluídas.

6 CONCLUSÕES

6.1 Principais Conclusões e Contribuições

O objetivo principal da investigação é a definição de um modelo de contabilidade analítica, que possa auxiliar os responsáveis do setor da cultura no processo de tomada de decisão. A presente investigação insere-se neste âmbito, tendo como objetivo responder à questão central que norteou toda a investigação: ***“Com vista a apoiar a tomada de decisão, qual o modelo de Contabilidade Analítica mais adequado a ser utilizado pelos Órgãos de Natureza Cultural da Marinha?”*** Para responder a esta questão central e às três perguntas derivadas identificou-se três hipóteses que foram comprovadas no decorrer da investigação.

Para definir um modelo que seja aceite numa organização, impõe-se, logo à partida, conhecer a organização assim como as suas necessidades de informação, de modo a ajustar o modelo aos fins ambicionados. Definiu-se assim que o modelo ambicionado pelos diretores dos ONC deve ser simples e geral. Assim sendo o modelo não responde a questões particulares e específicas de cada ONC, porque o objetivo foi apresentar um modelo para o setor da cultura e não para cada um dos seus órgãos. As incumbências dos ONC encontram-se definidas em diversos diplomas e regulamentos internos, que permitiram definir os objetos de custeio. Apesar de não estar no âmbito desta dissertação a aplicação do modelo em SIGDN, é pertinente conhecer e verificar as opções que o módulo de CO do SIGDN nos oferece, de modo a possibilitar no futuro uma possível aplicação. Em função das conclusões obtidas, pode-se ratificar que se encontra confirmada a H1: *“Deverá ser estudada a orgânica e estrutura da Marinha, o seu sistema administrativo-financeiro e, em particular, o funcionamento do setor da cultura e dos ONC”*.

Após identificados suportes para a conceção de um modelo de contabilidade analítica para a Marinha, constatou-se a intenção da Marinha (por aplicar a contabilidade pública) em utilizar Contabilidade Analítica. A LBCP, o RAPE, e o POCP, são os normativos que preveem a utilização da Contabilidade Analítica.

O modelo de contabilidade analítica para os ONC pode ser beneficiado, se forem percebidas as lições do modelo que se tentou aplicar em 2008. Foram feitos esforços para que esse modelo, baseado no método das secções homogéneas fosse implementado na Marinha. No entanto, por diversos motivos, esse modelo foi abandonado. A DAF foi a entidade coordenadora do processo de implementação, definindo um modelo macro e prestando apoio às unidades piloto. A Dissertação de mestrado foi elaborada em constante parceria com a DAF, que além de prestar apoio a nível da identificação do que já existia, auxiliou na edificação do modelo sugerido no presente estudo (através de entrevistas e entrega de documentos). Assim, valida-se a H2 *“A Marinha definiu em 2008 um modelo de Contabilidade Analítica, baseado no método das secções homogéneas, mas não se verifica a sua utilização”*.

Após verificados os suportes para a conceção de um modelo de Contabilidade Analítica para a Marinha e estudada a forma que a Contabilidade Analítica está definida e implementada na Marinha, justificou-se a metodologia escolhida, definiu-se pressupostos, e justificou-se os objetos de custeio, as atividades, os *cost drivers*, e identificou-se os resultados esperados para a gestão. A escolha da metodologia inciduiu no método Custeio Baseado em Atividades, adotando ainda algumas características do método das secções homogéneas, nomeadamente a utilização de centros de custos, para melhor imputar atividades que, de outra forma, tornariam a imputação mais subjetiva aos objetos de custeio. Em função das conclusões auferidas, pode afirmar-se que se encontra comprovada a H3: *“Deverá ser justificada a metodologia da Contabilidade Analítica. O modelo deve ser construído de acordo com pressupostos, devendo conter justificação sobre os objetos de custeio, atividades, cost drivers e resultados esperados para a gestão”*.

Em relação à questão central, verificou-se que o modelo definido será o mais adequado para os ONC utilizarem, considerando os pressupostos, as necessidades dos diretores, a organização do setor da cultura, e o facto de o modelo assentar numa metodologia moderna, utilizando ainda os benefícios do método das secções homogéneas. O modelo foi edificado de modo a apresentar os aglomerados dos custos das atividades, dos centros de custos, e dos objetos de custeio, permitindo assim ajudar no controlo interno e no processo de tomada de decisão. Após a concetualização do modelo a adotar, foi realizado um exercício de verificação da aplicabilidade do modelo, em formato Excel e com valores reais.

Desde logo, a ideia subjacente à realização do estudo do caso era o desenvolvimento e implementação de um modelo que garantisse, de forma simples e prática, a aplicação da contabilidade analítica nos ONC. A nível prático, acredita-se que este estudo vai permitir aos ONC evoluir para um sistema de controlo de gestão que permitirá fazer face a novas exigências de informação.

Pensa-se assim, que será possível ter informação fiável e atempada, de modo a melhor programar as necessidades de recursos para cada ano ou para um período mais alargado de anos, reduzindo ao máximo o desperdício e tornando os ONC mais eficientes e capazes para o futuro que é já amanhã.

Espera-se que mais tarde a implementação deste modelo em SIGDN se mostre exequível, permitindo que venha obter resultados satisfatórios e que possam vir a auxiliar os responsáveis pelo setor da Cultura no processo de tomada de decisão.

6.2 Limitações do Estudo

O baixo nível de implementação da Contabilidade Analítica na Marinha é uma das maiores limitações a um estudo de caso desta índole.

Para além disso, detetou-se outras limitações ao desenvolvimento deste estudo, que são numeradas em baixo:

- Verificou-se um baixo nível de qualificação dos recursos humanos a nível da contabilidade analítica. Esta situação foi constatada no momento de recolha de evidência, quer dos documentos contabilísticos e financeiros, quer da obtenção de elementos organizacionais.
- Para que a organização e a estrutura de cada ONC fossem compreendidas ao pormenor, teria sido necessário um contacto mais interativo com cada órgão. Para a presente investigação, por motivos de tempo disponível para a realização do estudo, não foi possível um contacto mais próximo com os ONC da Marinha. Deve-se também ao facto dos ONC serem complexos e com características muito diversificadas.

6.3 Sugestões para Investigação Futura

Seria importante que novos estudos de caso fossem realizados com a mesma metodologia seguida e validassem o modelo agora concebido. Numa visão ambiciosa, caso outras unidades ou conjuntos de Unidades de Marinha seguissem a mesma metodologia, podia-se usufruir dos benefícios de uma comparação entre atividades idênticas.

Sugere-se passar o modelo para a prática e, após este estar implementado, realizar uma análise SWOT ao modelo proposto, identificando os seus pontos fortes, pontos fracos, as oportunidades e as ameaças.

Outra sugestão para futura investigação, será verificar se o SIGDN é capaz de responder às exigências do modelo agora conceptualizado. Se será suficientemente flexível para garantir informação fiável mas eficaz e no momento útil para a tomada de decisão e gestão estratégica. Se esta verificação for positiva, sugere-se a aplicação prática do modelo em SIGDN, utilizando todas as suas potencialidades.

Seria ainda pertinente, elaborar o manual de implementação para o modelo proposto. Este manual deverá ser capaz de descrever todo o processo para carregamento de dados em sistema, incluindo todas as ações a tomar, os responsáveis e as datas limites.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Monografias

- Caiado, A. P. (2008). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Lisboa: Áreas Editora.
- Caiado, A. P., & Pinto, A. C. (2002). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Áreas Editora.
- Coelho, M. H. (2012). *Contabilidade Analítica de Gestão*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J., & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão: Estratégia de custos e de resultados*. Rei dos Livros.
- Franco, V. S., Oliveira, Á. V., Morais, A. I., Oliveira, B. d., Lourenço, I. C., Jesus, M. A., et al. (2005). *Contabilidade de gestão: Volume I*. Lisboa: Publisher Team.
- Hornren, C., Datar, S., & Rajan, M. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. England: Pearson Education Limited.
- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Martins, M. A., & Rodrigues, L. L. (2004). *O Custeio Baseado em Actividades (ABC): Implementação em PME*. Lisboa: Publisher Team.
- Mortal, A. B. (2007). *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Pereira, C. C., & Franco, V. S. (1988). *Contabilidade Analítica*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Pinto, A. C., Melo, T. J., & Santos, P. (2013). *Gestão Orçamental & Contabilidade Pública*. Cacém: ATF-Edições Técnicas.
- Yin, R. K. (2003). *Estudo de Caso: Planejamento e métodos*. Brazil : Bookman.

Legislação Consultada

Assembleia da República, 1990. *Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º8/90, de 20 de fevereiro)*. Lisboa: Diário da República.

Assembleia da República, 1990. *Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º8/90, de 20 de fevereiro)*. Lisboa: Diário da República.

Assembleia da República, 2009. *Lei de Defesa Nacional (Lei n.º 31/09, de 7 de julho)*. Lisboa: Diário da República.

Assembleia da República, 2009. *Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas (Lei Orgânica n.º1-A/2009, de 7 de julho)*. Lisboa: Diário da República.

Conselho de Ministros, 1992. *Regime da Administração Financeira do Estado (Decreto-Lei nº155/92 de 28 de julho)* Lisboa: Diário da República.

Conselho de Ministros, 1997. *Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Diário da República.

Decreto-Lei nº185/2014 de 29 de dezembro, Lei Orgânica da Marinha (LOMAR).

Despacho do ALM CEMA n.º 35/10, de 26 de abril

Despacho do ALM CEMA nº01/08, de 09 de janeiro, Regulamento da Administração Financeira da Marinha (RAFM).

Governo, 2014. *Lei Orgânica do Ministério da Defesa Nacional (DL n.º184/14, de 29 de dezembro)*. Lisboa: Diário da República.

Referências não publicadas retiradas da Internet

<http://ccultural.marinha.pt>, a 24 de janeiro de 2015.

<http://aquariovgama.marinha.pt>, a 26 de janeiro de 2015.

<http://biblioteca.marinha.pt>, a 26 de janeiro de 2015.

<http://planetario.marinha.pt>, a 26 de janeiro de 2015.

<http://museu.marinha.pt>, a 27 de janeiro de 2015.

Portal da Marinha: <http://www.marinha.pt/pt-pt/servicos/cultura>, a 27 de Janeiro de 2015.

Estudos científicos

Brierley, J.A., Cowton, C.J., Drury, C., 2001. Research into product costing practice: a European perspective.

Innes, J and Mitchell, F., 1995. A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies, *Management Accounting Research*.

Innes, J., Mitchell, F., Sinclair, D., 2000. Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results.

Major, M. and Hopper, T. (2005) Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company, *Management Accounting Research*.

Major, M. and Hopper, T. (2007) Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity-Based Costing in Portuguese Telecommunications, *Management Accounting Research*.

Estudos individuais de pesquisa

ITEN AN Rui Sérgio Cardoso Fonseca, (2014). Gestão Financeira – Modelos. “A excelência da decisão em sede da gestão financeira”. Pedrouços 2014.

Cardoso Fonseca, (2010). Modelo de apuramento de custos para o Corpo de Fuzileiro. ISCTE.

ANEXOS

Anexo 1: Entrevistas

A seguinte tabela contém a informação que se pretendia obter com as entrevistas, assim como as questões que eram colocadas para concretizar tal objetivo.

Atividade:_____		
Informação pretendida		Questões
Responsável		Quem é a pessoa responsável por concretizar a atividade?
Tempo duração		Qual é o tempo médio de duração da atividade?
Atividades precedentes		Quais são as atividades que levaram a esta atividade?
Atividades sucessoras		Quais são as atividades que resultam desta atividade?
Recursos	Humanos	Quem são os recursos humanos empenhados na atividade
	Materiais	Que materiais são utilizados?
	Equipamentos	Que equipamentos são utilizados?
	Instalações	Quais são as instalações fixas usadas pela atividade?
<i>Outputs</i>		Quais são os <i>outputs</i> resultantes da atividade? Qual a medida de quantidade se pode usar para quantificar o <i>output</i> ?

:

Anexo 2: Entrevistas realizadas

A seguinte tabela demonstra de forma esquematizada os assuntos abordados nas entrevistas:

Entidade	Data	Duração (minutos)	Assuntos abordados na entrevista
Chefe do Serviço Financeiro da CCM	9FEV15	60	<ul style="list-style-type: none">- Definição do âmbito do trabalho;- Funcionamento geral da CCM;- Expectativa, motivação e constrangimentos para a utilização da contabilidade analítica;- Situação atual da contabilidade analítica nos ONC;- Ligação entre os ONC com a CMM.
Chefe do departamento de administração financeira da CCM	9FEV15 27FEV15	60 60	<ul style="list-style-type: none">- Expectativa, motivação e constrangimentos para a utilização da contabilidade analítica;- Situação atual da contabilidade analítica nos ONC;- Identificação de custos;- Visita às Instalações da CCM;

			-Indicação de possíveis contactos importantes para a investigação.
Diretor do Aquário Vasco da Gama	2MAR15	30	<ul style="list-style-type: none"> - Evolução histórica do Aquário Vasco da Gama e objetivos a curto e a longo prazo; -Expectativa, motivação e constrangimentos para a utilização da contabilidade analítica no AVG.
Subdiretor do Aquário Vasco da Gama	2MAR15	120	<ul style="list-style-type: none"> - Aprendizagem de todo o funcionamento do AVG, custos, as suas atividades e os seus possíveis objetos de custeio; - Visita às instalações; - Obtenção de documentos. - Modos de obtenção de animais aquáticos: Aquisição ao exterior, incentivo da reprodução em tanques próprios; captura. - Contém arcas frigoríficas onde os alimentos adquiridos para os animais aquáticos ficam guardados. - Parte da alimentação das espécies é produzida pelo próprio AVG. - Existe dois tipos de manutenção: Manutenção de apoio e manutenção operacional. Existe uma oficina de apoio (carpintaria, serralha, pedraria, pintura); - Possui uma embarcação e um camião de água.

Diretor do Museu de Marinha	2MAR15	30	-Expectativa, motivação e constrangimentos para a utilização da contabilidade analítica no MM.
Chefe do departamento de museologia do Museu de Marinha	2MAR15	90	<ul style="list-style-type: none"> - Aprendizagem de todo o funcionamento do AVG, custos, as suas atividades e os seus possíveis objetos de custeio; - Recebe numerosos pedidos de apoio (para trabalhos, identificação de peças históricas, integração social, entre outras; - A messe do MM, além das refeições do próprio pessoal apoia o PCG, a CCM e a BCM. - Visita às instalações do setor administrativo. - Obtenção de documentos.
Diretor da Biblioteca Central de Marinha	3MAR15	75	<ul style="list-style-type: none"> - Aprendizagem de todo o funcionamento da BCM, custos, as suas atividades e os seus possíveis objetos de custeio; - Existe uma atividade de catalogação que exige bastantes recursos humanos; - Possui uma oficina, que colabora com atividades de prevenção a inundações e incêndios. - Visita às instalações;

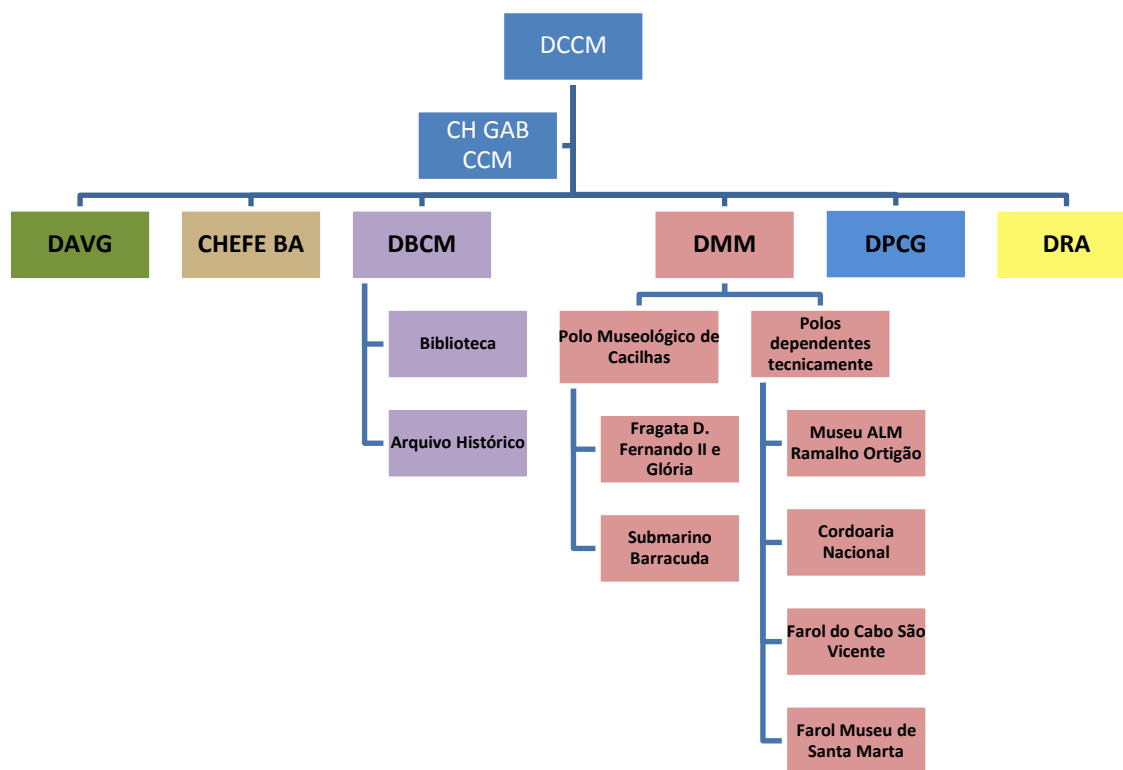
			- Obtenção de documentos.
Diretor do Planetário Calouste Gulbenkian	3MAR15	60	<ul style="list-style-type: none"> - Aprendizagem de todo o funcionamento do PCG, custos, as suas atividades e os seus possíveis objetos de custeio; - Existe uma atividade que consome bastantes recursos que consiste em acompanhar o desenvolvimento de outros planetários para se manter atualizado; - Realiza formações aos astrónomos amadores e aos professores do projeto ciência viva; - Visita às instalações; - Obtenção de documentos.
Chefe do Gabinete da Comissão Cultural de Marinha	3MAR15	75	<ul style="list-style-type: none"> - Aprendizagem de todo o funcionamento da CCM, custos, as suas atividades e os seus possíveis objetos de custeio; - Tipos de apoio aos ONC (secretariado administrativo-financeiro; apoio jurídico; e manutenção de infra-estruturas; - Existe uma atividade de representação do setor que consiste em ir a inaugurações, exposições e outros locais de interesse; - Obtenção de documentos.
Subchefe da Banda da Armada	4MAR15	60	- Aprendizagem de todo o funcionamento da BA, custos, as suas atividades e

			<p>os seus possíveis objetos de custeio;</p> <ul style="list-style-type: none"> - A formação de pessoal em clarim e fanfarra é muito pontual; - A BA está sediada na Direção de Pessoal, que suporta grande parte dos custos; - Obtenção de documentos; - Visita às instalações;
Diretor da Revista da Armada	4MAR15	75	<ul style="list-style-type: none"> - Aprendizagem de todo o funcionamento da RA, custos, as suas atividades e os seus possíveis objetos de custeio; - A impressão das revistas é feita pelo Instituto Hidrográfico; - A RA atribuí um prémio monetário ao autor do melhor artigo do ano e ao colaborador do ano; - A RA pretende focar-se mais na parte visual, em detrimento da parte escrita. - A UAICM suporta a grande parte dos custos de funcionamento; - Visita às instalações; - Obtenção de documentos.

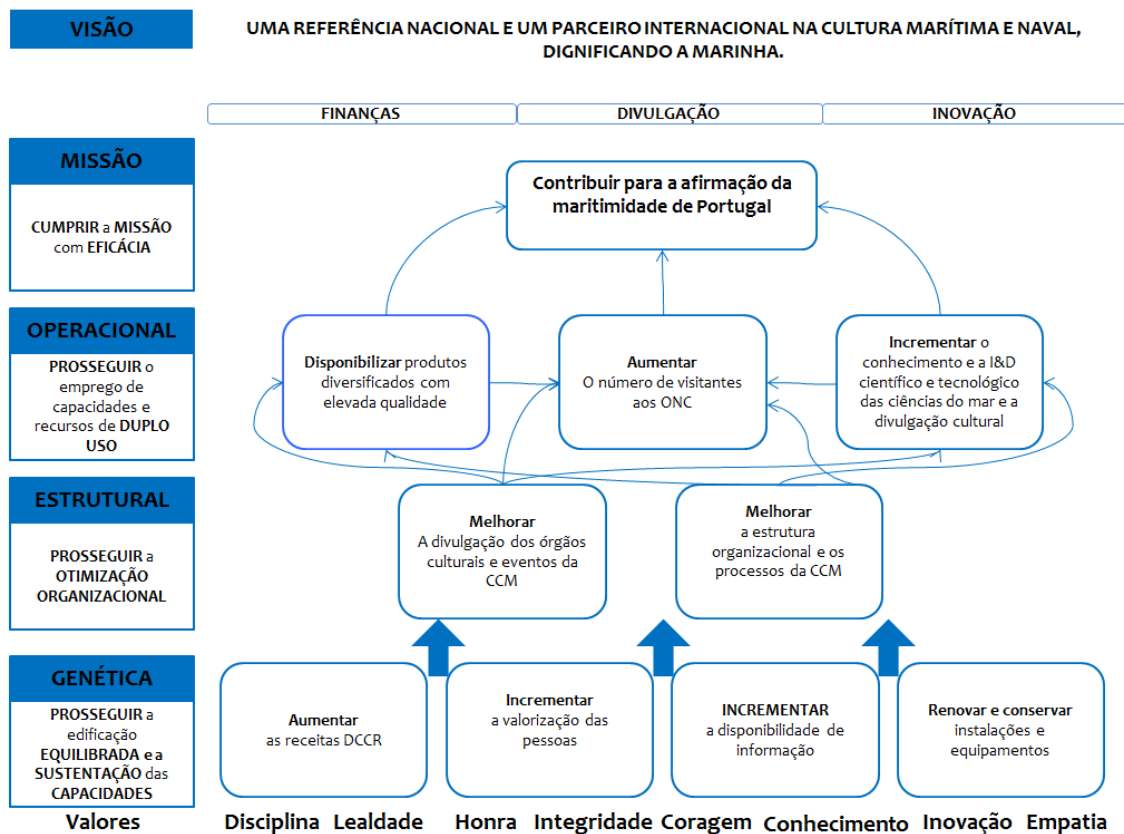
Diretor da Fragata D. Fernando II e Glória	3MAR15	60	<ul style="list-style-type: none"> - Objetivos a curto e a longo prazo; - Aprendizagem de todo o funcionamento da Fragata D. Fernando II e Glória, custos, as suas atividades e os seus possíveis objetos de custeio; - A maior parte dos custos são suportados pela Câmara Municipal de Almada; - Possui uma viatura. - As refeições vêm da BNL; - Previsão de ocupação de recursos humanos.
--	--------	----	---

Fonte: Elaboração própria do autor

Anexo 3: Estrutura organizacional da CCM

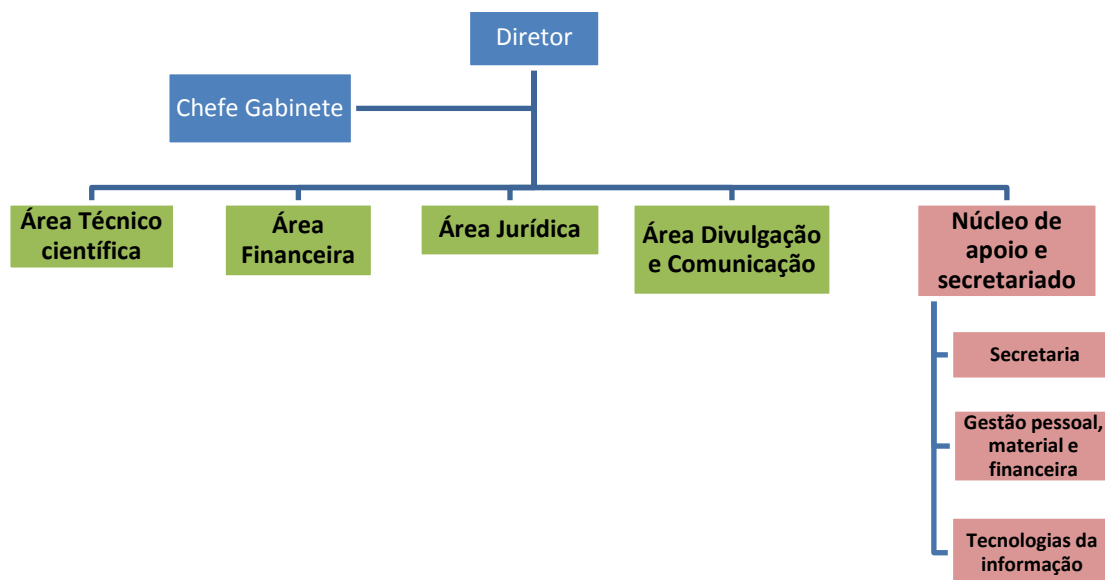


Anexo 4: Mapa da estratégia do Setor da Cultura

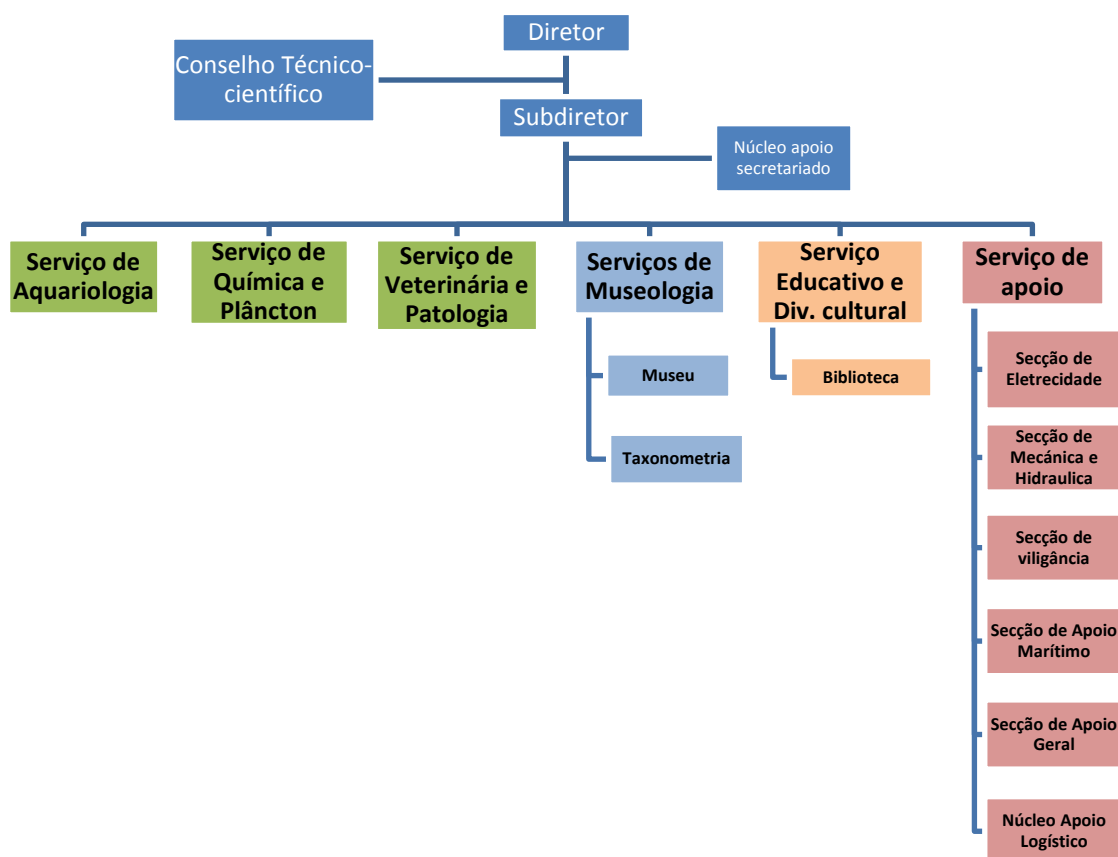


Anexo 5: Estrutura orgânica da CCM e dos ONC

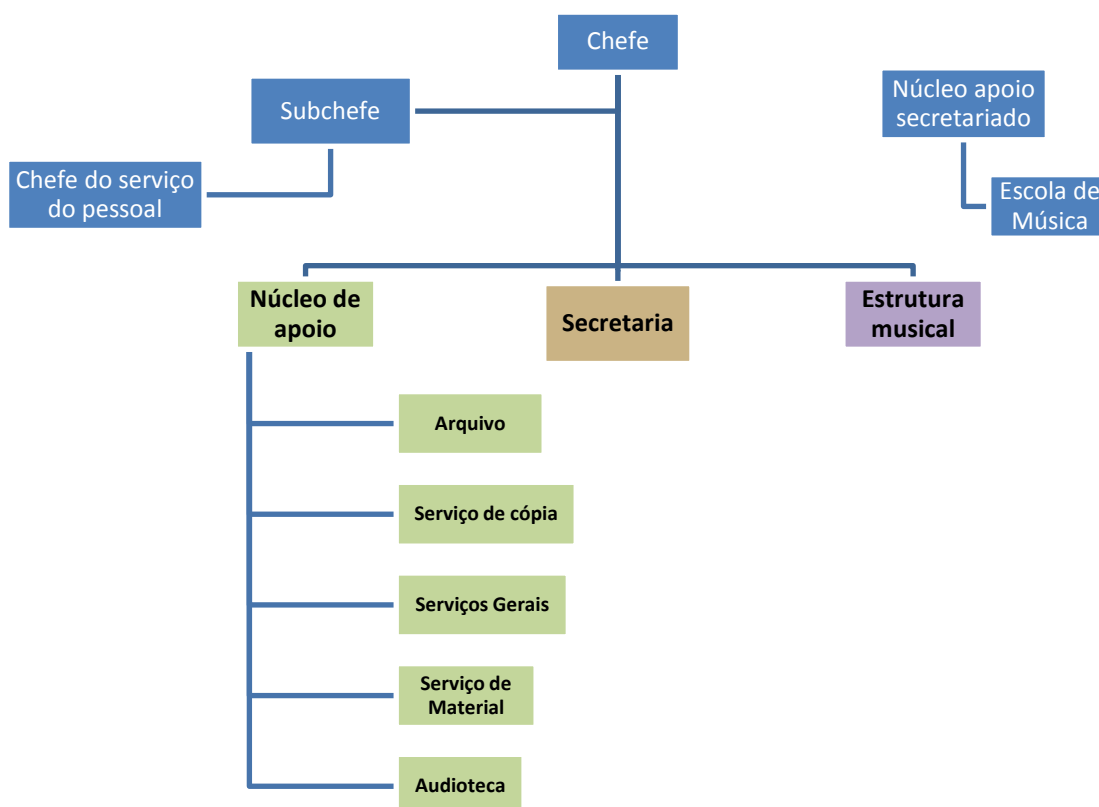
Comissão Cultural de Marinha



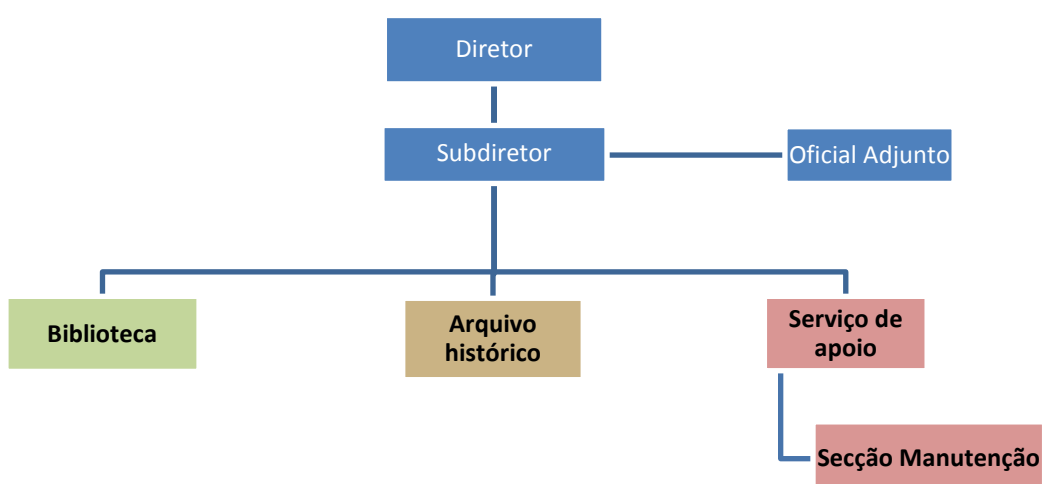
Aquário Vasco da Gama



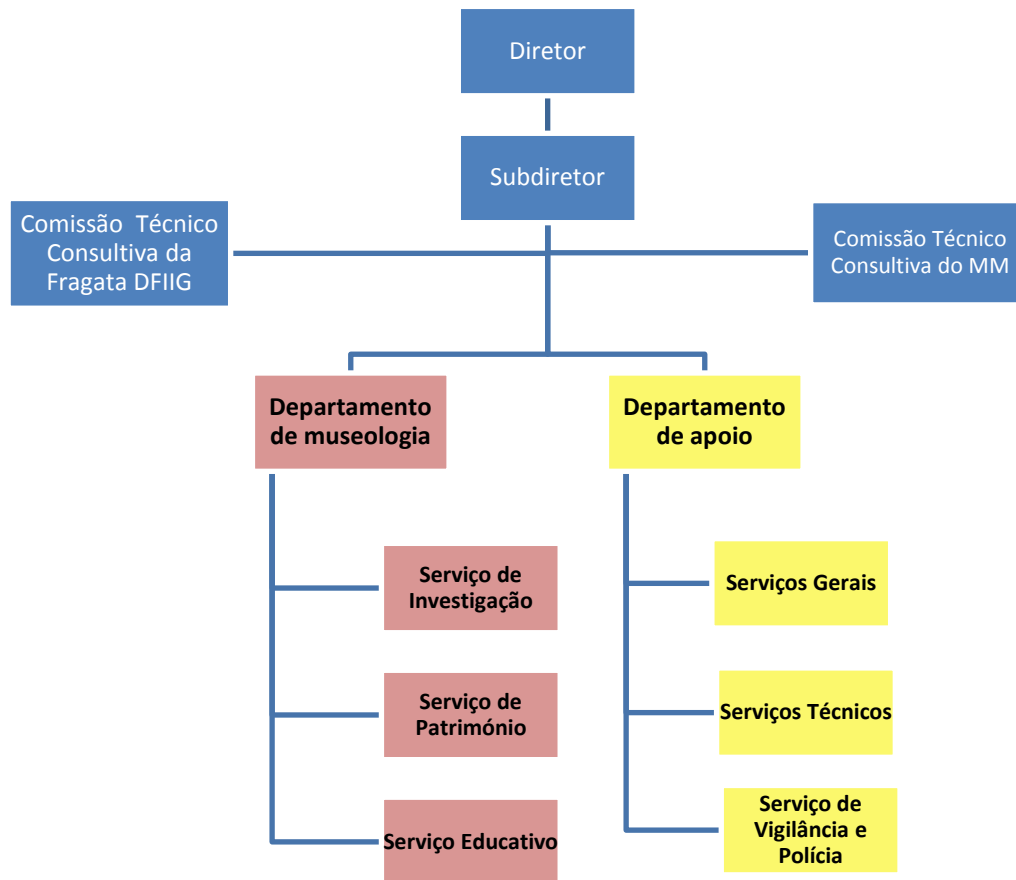
Banda da Armada



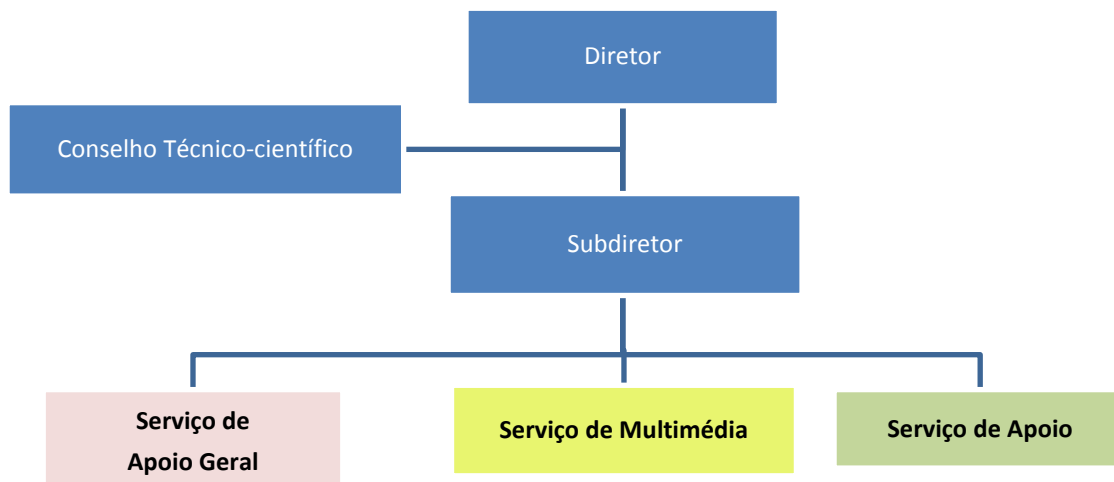
Biblioteca Central da Marinha



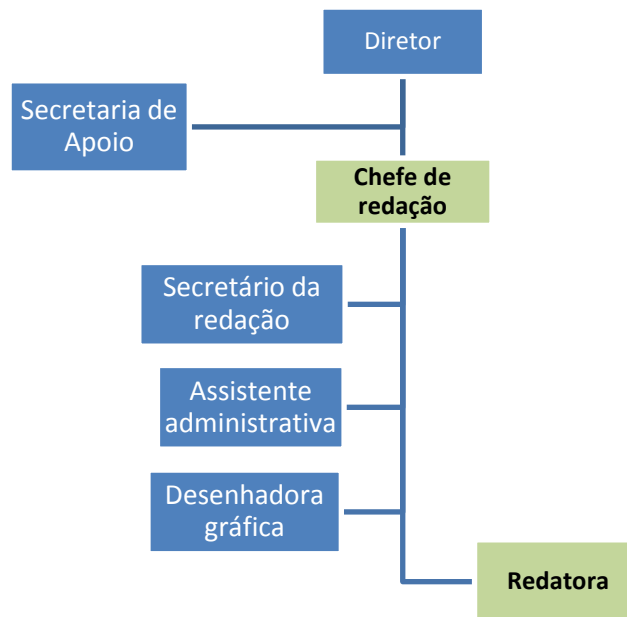
Museu de Marinha



Planetário Calouste Gulbenkian



Revista da Armada



Anexo 6: Dados- Custos Reais

Comissão Cultural de Marinha

Centro de Custo: Ser. Admin. Finan.	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	889,94 €
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	26,24 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	2.290,32 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	32,46 €
Centro de Custo: Gabinete de Imagem	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	511,04 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	101,89 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	94,64 €
Centro de Custo: CCM	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6162000000 CMVMC-Matérias subsidiárias	777,85 €
6221210000 FSE-Combustíveis-Para viaturas	885,60 €
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	16.999,81 €
6222210000 FSE-Comunicações-serviços postais	3.435,19 €
6222220000 FSE-Comunicações fixas	1.026,53 €
6222230000 FSE-Comunicações móveis	2.501,11 €
6222600000 FSE-Transportes de pessoal	619,75 €
6222710000 FSE-Deslocações e estadas - viagens	79,50 €
6222790000 FSE-Deslocações e estadas - outros	1.490,68 €
6223220000 FSE-Conservação e reparação de edifícios	13.284,00 €
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico	1.577,49 €
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip.admini	573,23 €
6223410000 FSE-Limpeza, higiene e conforto-serviços	47.348,49 €
6223601000 Colaboração técnica e especializada	147,60 €
6223607000 Alimentação	570,80 €
6223699000 Outros trabalhos especializados	4.155,65 €
6223710000 FSE-Portagens - viaturas ligeiras	625,00 €
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados	6.981,65 €
6229890000 Outros Serviços - Não especificados	20.771,79 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	2.720,45 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	2.166,55 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	66,26 €
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros	115,21 €

Aquário Vasco da Gama

Centro de Custo: AVG	
6162000000 CMVMC-Matérias subsidiárias	19.942,20 €
6221100000 FSE-Electricidade	26.084,64 €
6221250000 Gás para aquecimento e cozinhas	53,87 €
6221300000 FSE-Água	12.061,08 €
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	252,69 €
6221800000 FSE-Artigos para oferta	212,97 €
6222220000 FSE-Comunicações fixas	750,76 €
6222310000 FSE-Seguros de acidentes pessoais	1.331,37 €
6222710000 FSE-Deslocações e estadas - viagens	130,20 €
6222790000 FSE-Deslocações e estadas - outros	261,70 €
6223220000 FSE-Conservação e reparação de edifícios	4.886,79 €
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico	4.293,65 €
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip.admini	1.609,91 €
6223272000 Conserv. reparação - Aeronaves militares	918,33 €
6223273000 Conserv. repç- Veículos e equip. militar	381,23 €
6223290000 Conservação e reparação de outros equip	390,53 €
6223699000 Outros trabalhos especializados	1.866,96 €
6223710000 FSE-Portagens - viaturas ligeiras	61,75 €
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados	38.219,59 €
6229890000 Outros Serviços - Não especificados	4.351,16 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	8.102,56 €
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	140,80 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	1.300,26 €
6627000000 Amort. Ex. Taras e vasilhame	137,82 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	4.932,37 €
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros	146,85 €
6654000000 Amort. Ex. Pub. Infra-est. equip. nature	210,00 €
6659000000 Amort. Ex. Pub. Outros bens de domínio p	212,95 €

Revista da Armada

Centro de Custo: Revista da Armada	
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	137,18 €
6222220000 FSE-Comunicações fixas	318,58 €
6222790000 FSE-Deslocações e estadias - outros	46,90 €
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico	307,50 €
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip.admini	279,56 €
6223607000 Alimentação	189,00 €
6223699000 Outros trabalhos especializados	24.291,68 €
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados	376,15 €
6229890000 Outros Serviços - Não especificados	4.527,46 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	319,56 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	285,72 €
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros	39,94 €

Banda da Armada

Centro de Custo: Banda da Armada	
6162000000 CMVMC-Matérias subsidiárias	213,28 €
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	301,29 €
6222210000 FSE-Comunicações-serviços postais	15,00 €
6222790000 FSE-Deslocações e estadas - outros	50,90 €
6223290000 Conservação e reparação de outros equip	4.867,97 €
6223699000 Outros trabalhos especializados	1.426,15 €
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados	201,48 €
6229890000 Outros Serviços - Não especificados	796,88 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	1.556,04 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	342,90 €
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros	31,01

Biblioteca Central da Marinha

Centro de Custo: BCM	
6162000000 CMVMC-Matérias subsidiárias	4.447,48 €
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	282,90 €
6222220000 FSE-Comunicações fixas	1.085,40 €
6222600000 FSE-Transportes de pessoal	59,45 €
6222790000 FSE-Deslocações e estadas - outros	179,10 €
6223220000 FSE-Conservação e reparação de edifícios	615,00 €
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico	4.032,99 €
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip.admini	6.170,54 €
6223290000 Conservação e reparação de outros equip	296,43 €
6223607000 Alimentação	1.237,93 €
6223699000 Outros trabalhos especializados	3.932,31 €
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados	5.547,59 €
6229890000 Outros Serviços - Não especificados	1.976,45 €
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	157,17 €
Centro de Custo: Arquivo Central	
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	27,18 €
Centro de Custo: Arquivo Histórico	
6222600000 FSE-Transportes de pessoal	297,25 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	248,60 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	57,44 €
Centro de Custo: Biblioteca	
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	28,41 €
6222220000 FSE-Comunicações fixas	171,93 €
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip.admini	115,75 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	1.903,51 €
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	10,45 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	1.333,43 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	408,87 €

Museu de Marinha

Centro de Custo: Geral CCM	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6120000000 CMVMC-Mercadorias	93,82 €
6221100000 FSE-Electricidade	7.158,84 €
6221210000 FSE-Combustíveis-Para viaturas	4.162,00 €
6221300000 FSE-Água	1.664,47 €
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	3.951,10 €
6222220000 FSE-Comunicações fixas	127,87 €
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico	1.457,55 €
6223240000 FSE-Conservação e reparação de viaturas	4.770,43 €
6223420000 FSE-Limpeza, higiene e conforto-material	2.064,75 €
6223699000 Outros trabalhos especializados	3.129,12 €
6223710000 FSE-Portagens - viaturas ligeiras	3,75 €
6223790000 FSE-Utilização infra-estruturas transp.-	3,75 €
6224110000 Material Lúdico	1.160,00 €
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados	18.442,66 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	4.748,08 €
6624000000 Amort. Ex. Equipamento de transporte	5.231,59 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	3.926,90 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	30,67 €
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros	295,20 €
Centro de Custo: Museu de Marinha	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6162000000 CMVMC-Matérias subsidiárias	25.547,33 €
6221100000 FSE-Electricidade	118.338,65 €
6221210000 FSE-Combustíveis-Para viaturas	763,83 €
6221300000 FSE-Água	31.283,21 €
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	9.607,52 €
6222210000 FSE-Comunicações-serviços postais	2,30 €
6222220000 FSE-Comunicações fixas	2.490,63 €
6222310000 FSE-Seguros de acidentes pessoais	2.353,80 €
6222390000 FSE-Outros seguros	236,42 €
6222600000 FSE-Transportes de pessoal	118,90 €
6222790000 FSE-Deslocações e estadas - outros	698,15 €
6222990000 Honorários - Outros Profissionais Libera	9.394,19 €
6223220000 FSE-Conservação e reparação de edifícios	144.677,39 €
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico	16.668,18 €
6223240000 FSE-Conservação e reparação de viaturas	14,76 €
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip.admini	9.508,34 €
6223279000 Conserv e repar equip.natureza excl.Mili	57,66 €
6223290000 Conservação e reparação de outros equip	3.791,42 €

6223410000 FSE-Limpeza, higiene e conforto-serviços	1.651,28 €
6223601000 Colaboração técnica e especializada	6.151,97 €
6223699000 Outros trabalhos especializados	16.010,30 €
6223710000 FSE-Portagens - viaturas ligeiras	37,50 €
6229890000 Outros Serviços - Não especificados	2.415,87 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	5.856,60 €
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	207,57 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	3.847,83 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	147,99 €
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros	1.284,75 €
Centro de Custo: Dep. Patrim Museológ	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	6.989,87 €
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	394,39 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	847,31 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	1.855,22 €
Centro de Custo: Oficinas Cons. Rest.	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	251,19 €
Centro de Custo: Dep. Invest. Ext. Educ.	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	735,88 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	8,72 €
Centro de Custo: Secção do Rancho	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6161000000 CMVMC-Matéria-Prima	48.950,80 €
6223607000 Alimentação	4.702,07 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	1.212,39 €
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	167,87 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	90,94 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	115,49 €
Centro de Custo: Secção de Vendas	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados	6.869,55 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	4,41 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	182,76 €
Centro de Custo: Sec. Vigilância Pol.	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	125,66 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	33,03 €
Centro de Custo: Secção Transportes	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	21,94 €
6624000000 Amort. Ex. Equipamento de transporte	47,19 €
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	42,39 €

Centro de Custo: Direcção	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	63,47 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	341,14 €
Centro de Custo: ex - FNC	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6162000000 CMVMC-Matérias subsidiárias	3.200,52 €
6221100000 FSE-Electricidade	10.295,36 €
6221300000 FSE-Água	3.178,99 €
6222220000 FSE-Comunicações fixas	382,92 €
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico	633,20 €
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip.admini	1.033,72 €
6223290000 Conservação e reparação de outros equip	8.916,27 €
6223410000 FSE-Limpeza, higiene e conforto-serviços	38,95 €
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados	3.386,68 €
6229890000 Outros Serviços - Não especificados	497,51 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	294,30 €
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	64,82 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	103,01 €
Centro de Custo: FDFG	
Classes de custo/centros de custo	Custos reais
6162000000 CMVMC-Matérias subsidiárias	4.198,84 €
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	11,20 €
6221800000 FSE-Artigos para oferta	979,08 €
6222210000 FSE-Comunicações-serviços postais	2,95 €
6222310000 FSE-Seguros de acidentes pessoais	528,65 €
6223290000 Conservação e reparação de outros equip	566,42 €
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados	1.033,41 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	548,85 €
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	410,51 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	121,53 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	308,17 €
6654000000 Amort. Ex. Pub. Infra-est. equip. nature	8.628,67 €

Planetário Calouste Gulbenkian

Centro de Custo: PCG	
6162000000 CMVMC-Matérias subsidiárias	716,84 €
6221600000 FSE-Livros e documentação técnica	95,00 €
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	110,17 €
6222220000 FSE-Comunicações fixas	813,38 €
6222310000 FSE-Seguros de acidentes pessoais	986,45 €
6222600000 FSE-Transportes de pessoal	17,60 €
6222790000 FSE-Deslocações e estadas - outros	132,25 €
6222990000 Honorários - Outros Profissionais Libera	1.334,48 €
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico	1.981,04 €
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip.admini	2.213,61 €
6223699000 Outros trabalhos especializados	6.918,42 €
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados	4.242,68 €
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	925,55 €
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	75,84 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	385,11 €
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea	35,57 €
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros	2.461,27 €
Centro de Custo: Srv Divulgação (PCG)	
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	22,94 €
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	77,64 €
Centro de Custo: Srv Apoio Geral (PCG)	
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	12,20 €

Anexo 7: Distribuição do Pessoal

CCM/ONC	Descrição	Oficiais	Sargentos	Praças	Civis
CCM	Diretor / Chefe de Gabinete	2			
	Área Técnico Científica	1	1	2	1
	Área Financeira	1	2	1	1
	Área Jurídica	1		1	1
	Área Divulgação e Comunicação	1		1	1
	Núcleo de apoio e secretariado	1	2	2	1
AVG	Diretor /subdiretor	2			
	Serviço de Química e Plâncton			4	3
	Serviço de Veterinária e Patologia			4	3
	Serviço de Museologia	1	1	1	3
	Serviço Educativo e Div cultural		2	3	3
	Bilheteira			3	3
	Serviço de apoio		2	4	2
MM	Diretor / Subdiretor	2			
	Diretor da FDFG	1			
	Departamento de museologia	2	3	5	10
	Departamento de apoio	1	3	10	10
	Bilheteira			5	6
	Cozinha			8	4
	Pessoal da FDFG		2	12*	
BCM	Diretor / Subdiretor	1			
	Biblioteca		1		4
	Arquivo Histórico		1	1	4
	Serviço de Apoio		1	2	4
PCG	Diretor	2			
	Serviço de Apoio Geral	1	1		2
	Serviço de Multimédia	0	2	1	2
	Serviço de Apoio	0	2	2	2
	Bilheteira	0			2
BA	Diretor / Subchefe	2			
	Restantes elementos		67	33	
RA	Diretor	1			
	Restantes elementos	1	3	3	4
Total		25	96	108	76

* Das 12 Praças da FDFG, 4 dedicam-se unicamente à venda de bilhetes.

Anexo 8: Mapa das atividades

Descrição	Preparar e fornecer refeições	Comandar	Assegurar a limpeza das instalações do Complexo dos Jerónimos	Prestar o serviço de venda de bilhetes (AVG)	Prestar o serviço de venda de bilhetes (MM)	Prestar o serviço de venda de bilhetes (PCG)	Prestar o serviço de venda de bilhetes (DFG)	Gerir transportes (AVG)	Gerir transportes (MM)	Gerir transportes (CCM)	Garantir os serviços de correio	Assegurar a constituição de reservas
6161000000 CMVMC-Matéria-Prima	48350,80											
6162000000 CMVMC-Matérias subsidiárias												
6221100000 FSE-Electricidade	25033,50											
6221210000 FSE-Combustíveis-Para viaturas									4325,83	885,60		
6221300000 FSE-Água	6256,64											
6221710000 FSE-Material de escritório diverso												
6222210000 FSE-Comunicações-serviços postais											3440,44	
6222220000 FSE-Comunicações fixas												
6222310000 FSE-Seguros de acidentes pessoais												
6222600000 FSE-Transportes de pessoal		815,70										
6222710000 FSE-Deslocações e estadas - viagens		203,70										
6222730000 FSE-Deslocações e estadas - outros		2859,68										
6223220000 FSE-Conservação e reparação de edifícios		615,00		4886,73								
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico		4032,93		4293,65		1361,04						
6223240000 FSE-Conservação e reparação de viaturas									4785,19			
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip.admini		6170,54		1603,91		2213,61						
6223272000 Conserv. reparação - Aeronaves militares								318,33				
6223273000 Conserv. repq- Veículos e equip. militar								381,23				
6223273000 Conserv e repar equip.natureza excl.Mili												
6223290000 Conservação e reparação de outros equip		236,43		330,53								
6223410000 FSE-Limpeza, higiene e conforto-serviços			47348,43									
6223601000 Colaboração técnica e especializada												
6223607000 Alimentação	4702,07											
6223639000 Outros trabalhos especializados												
6223710000 FSE-Portagens - viaturas ligeiras								61,75	41,25	625,00		
6223730000 FSE-Utilização infra-estruturas transp.-									3,75			
6224110000 Material Lúdico												
6223810000 Outros fornecimentos - Não especificados					6863,55							12733,86
6223830000 Outros Serviços - Não especificados												
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	1212,33	63,47			4,41				21,34			
6624000000 Amort. Ex. Equipamento de transporte									47,19			
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	167,87								42,39			
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	30,34	341,14										
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpóreas	115,43				182,76							
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros												
6654000000 Amort. Ex. Pub. Infra-est. equip. nature												
Remunerações	127776,00	358624,00		60504,00	103232,00	16784,00	47104,00					
1. Total custo por atividade	214371,70	374028,65	47348,43	71684,88	116288,72	20978,65	47104,00	1361,31	9867,54	1510,60	3440,44	12733,86
2. Volume do cost driver	25384,00	-	60000,00	60000,00	130000,00	68000,00	12000,00	6000,00	30000,00	5500,00	3000,00	
Custo Unit das Activ (1/2)	8,25		0,79	1,19	0,89	0,31	3,93	0,23	0,33	0,27	1,15	

Descrição	Assegurar a conservação da Coleção Oceanográfica	Assegurar a conservação das espécies vivas	Recolha de espécimes vivos	Assegurar a catalogação	Cons. e trat. do património bibliog. e arquiv. da Marinha	Manutenção de espaços verdes do Complexo dos Jerónimos e do AVG	Produzir, editar e distribuir a RA	Assegurar concertos da Banda da Armada	Assegurar a visita pública à FDFG	Assegurar um programa pedagógico p/los visitantes	Assegurar a divulgação e comunicação dos ONC
6161000000 CMVMC-Matéria-Prima											
6162000000 CMVMC-Matérias subsidiárias								213,28	4198,84		
6221100000 FSE-Electricidade											
6221210000 FSE-Combustíveis-Para viaturas											
6221300000 FSE-Água											
6221710000 FSE-Material de escritório diverso							137,18	301,29	11,20		
6222210000 FSE-Comunicações-serviços postais								15,00			
6222220000 FSE-Comunicações fixas							318,58				
6222310000 FSE-Seguros de acidentes pessoais									528,65		
6222600000 FSE-Transportes de pessoal											
6222710000 FSE-Deslocações e estadas - viagens											
6222730000 FSE-Deslocações e estadas - outros											
6223220000 FSE-Conservação e reparação de edifícios											13284,00
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico							307,50				1577,43
6223240000 FSE-Conservação e reparação de viaturas											
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip.admini							279,56				573,23
6223272000 Conserv. reparação - Aeronaves militares											
6223273000 Conserv. repg- Veículos e equip. militar											
6223279000 Conserv e repar equip.natureza excl.Mili											
6223290000 Conservação e reparação de outros equip								4867,97	566,42		
6223410000 FSE-Limpeza, higiene e conforto-serviços											
6223601000 Colaboração técnica e especializada											147,60
6223607000 Alimentação							183,00				
6223693000 Outros trabalhos especializados	1866,96			3932,31			24291,68	1426,15			4155,65
6223710000 FSE-Portagens - viaturas ligeiras											
6223730000 FSE-Utilização infra-estruturas transp.-											
6224110000 Material Lúdico										1160,00	
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados		12739,86	12739,86		5547,59		376,15	201,48	1033,41		6981,65
6229890000 Outros Serviços - Não especificados		4351,16				20771,79	4527,46	796,88			
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico							319,56	1556,04	548,85		
6624000000 Amort. Ex. Equipamento de transporte											
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios									410,51		
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo							285,72	342,90	121,53		
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpóreas									308,17		
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros							39,94	31,01			
6654000000 Amort. Ex. Pub. Infra-est. equip. nature									8628,67		
Remunerações	66288,00						126312,00	1329288,00	122288,00	88584,00	35464,00
1. Total custo por atividade	68154,96	17091,02	12739,86	3932,31	5547,59	20771,79	157384,33	1339008,99	138644,25	89744,00	62183,62
2. Volume do cost driver					62500,00	10000,00				210,00	
Custo Unit das Activ (1/2)					0,09	2,08				427,35	

Anexo 9: Distribuição dos custos diretos pelos objetos de custeio

Descrição	Investigação	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente MM	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente AVG	Colaborar com outras entidades	Disponibilizar a visita pública à BCM	Prestar sessões de astronomia ao público	Assegurar exposições Temporárias	Cedência de espaços
6120000000 CMVMC-Mercadorias		93,82						
6162000000 CMVMC-Matérias subsidiárias		12773,67	19942,20		4447,48	716,84	12773,67	3978,37
6221100000 FSE-Electricidade								10295,36
6221300000 FSE-Água								3178,99
6221800000 FSE-Artigos para oferta				212,97				
6222220000 FSE-Comunicações fixas								382,92
6222990000 Honorários - Outros Profissionais Libera		9394,19				1334,48		
6223220000 FSE-Conservação e reparação de edifícios		144677,39						
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico		16668,18						633,20
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip. admini		9508,34						1033,72
6223279000 Conserv e repar equip. natureza excl. Mili		57,66						
6223290000 Conservação e reparação de outros equip		3791,42						8916,27
6223410000 FSE-Limpeza, higiene e conforto-serviços								38,95
6223420000 FSE-Limpeza, higiene e conforto-material							2064,75	
6223607000 Alimentação				1808,73				
6223699000 Outros trabalhos especializados	3129,12					6918,42	16010,30	
6229810000 Outros fornecimentos - Não especificados		18442,66				4242,68		3386,68
6229890000 Outros Serviços - Não especificados								497,51
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico								294,30
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios								64,82
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo								103,01
6223601000 Colaboração técnica e especializada							6151,97	
TOTAL	3129,12	215407,33	19942,20	2021,70	4447,48	13212,42	37000,69	32804,10

Anexo 10: Mapa dos centros de custo

Mapa dos centros de custo operacionais

Descrição	Área Técnico Científica (CCM)	Área Financeira (CCM)	Área Jurídica (CCM)	Área Divulgação e Comunicação (CCM)	Serviço de Química e Plâncton (AVG)	Serviço de Veterinária e Patologia (AVG)	Serviço de Museologia (AVG)	Serviço Educativo e Div cultural (AVG)	Bilheteira (AVG)
6221100000 FSE-Electricidade					4347,44	4347,44	4347,44	4347,44	4347,44
6221250000 Gás para aquecimento e cozinhas					8,98	8,98	8,98	8,98	8,98
6221300000 FSE-Água					2009,38	2009,38	1722,32	2296,43	1722,32
6221600000 FSE-Livros e documentação técnica									
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	4635,85	3862,36	2232,08	2232,08	42,10	42,10	36,08	48,11	36,08
6222220000 FSE-Comunicações fixas	279,93	233,23	134,78	13,48	125,08	125,08	107,21	142,94	107,21
6222230000 FSE-Comunicações móveis	500,22	500,22	500,22	500,22					
6222310000 FSE-Seguros de acidentes pessoais					221,81	221,81	190,12	253,49	190,12
6222390000 FSE-Outros seguros									
6222600000 FSE-Transportes de pessoal									
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico									
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip. admini									
6223410000 FSE-Limpeza, higiene e conforto-serviços									
6229890000 Outros Serviços - Não especificados									
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico		889,94		511,04	1350,43	1350,43	1350,43	1350,43	1350,43
6624000000 Amort. Ex. Equipamento de transporte									
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios		26,24		101,89	23,47	23,47	23,47	23,47	23,47
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo		2290,32			216,71	216,71	216,71	216,71	216,71
6627000000 Amort. Ex. Taras e vasilhame					22,97	22,97	22,97	22,97	22,97
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea		32,46		94,64	822,06	822,06	822,06	822,06	822,06
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros					24,48	24,48	24,48	24,48	24,48
6654000000 Amort. Ex. Pub. Infra-est. equip. nature					35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
6659000000 Amort. Ex. Pub. Outros bens de domínio p					35,49	35,49	35,49	35,49	35,49
Remunerações	61280,00	63544,00	35464,00		72280,00	72280,00			
1. Total centros de custo s/ativid.	66696,00	71378,77	38331,08	3453,35	81565,38	81565,38	8942,75	9628,00	8942,75
2. Atividades	10359,31	10359,31	6531,24	68714,86	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Custo total (1+2)	77055,31	81738,07	44862,32	72168,21	81565,38	81565,38	8942,75	9628,00	8942,75

Descrição	Arquivo Histórico (BCM)	Biblioteca (BCM)	Departamento de Museologia (MM)	Bilheteira (MM)	Bilheteira (PCG)	Serviço de Multimédia (PCG)	Serviço de Apoio Geral (PCG)	Serviço de apoio (PCG)
6221100000 FSE-Electricidade			31556,97	31556,97				
6221250000 Gás para aquecimento e cozinhas								
6221300000 FSE-Água			11702,61	6437,08				
6221600000 FSE-Livros e documentação técnica					11,17	27,94	22,35	33,53
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	94,29	78,56	4929,91	1288,35	12,96	32,40	25,92	38,88
6222220000 FSE-Comunicações fixas	361,76	301,42	952,09	26,03	95,65	239,22	191,39	287,04
6222230000 FSE-Comunicações móveis								
6222310000 FSE-Seguros de acidentes pessoais			855,84	470,76	116,01	290,11	232,11	348,12
6222390000 FSE-Outros seguros			85,96	47,28				
6222600000 FSE-Transportes de pessoal	297,25							
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico								
6223260000 FSE-Conservação e reparação equip. admini		115,75						
6223410000 FSE-Limpeza, higiene e conforto-serviços			550,43	550,43				
6229890000 Outros Serviços - Não especificados	658,82	658,82	805,29	805,29				
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	257,66	1912,57	11511,83	3534,89	231,39	254,33	231,39	231,39
6624000000 Amort. Ex. Equipamento de transporte			1743,86	1743,86				
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	52,39	62,84	463,58	69,19	18,96	18,96	31,16	18,96
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo	57,44	1333,43	2138,64	1282,61	96,28	173,92	96,28	96,28
6627000000 Amort. Ex. Taras e vasilhame								
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea		408,87	1914,77	59,55	8,89	8,89	8,89	8,89
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros			526,65	526,65	615,32	615,32	615,32	615,32
6654000000 Amort. Ex. Pub. Infra-est. equip. nature								
6659000000 Amort. Ex. Pub. Outros bens de domínio p								
Remunerações	59384,00	47608,00	215512,00			56640,00	46120,00	68416,00
1. Total centros de custo s/ativid.	61163,61	52480,25	285250,45	48398,96	1206,62	58301,09	47574,81	70094,40
2. Atividades	17059,98	10885,40	50089,59	31576,25	5800,92	11543,02	9628,99	13457,05
3. Custo total (1+2)	78223,59	63365,65	335340,04	79975,21	7007,54	69844,10	57203,80	83551,45

Mapa dos centros de custo auxiliares

Descrição	Serviço de apoio (BCM)	Serviço de apoio (AVG)	Núcleo de apoio e secretariado (CCM)	Departamento de apoio (MM)
6221100000 FSE-Electricidade		4347,44		33943,25
6221250000 Gás para aquecimento e cozinhas		8,98		
6221300000 FSE-Água		1693,38		10911,58
6221600000 FSE-Livros e documentação técnica				
6221710000 FSE-Material de escritório diverso	109,99	35,48	4635,85	5911,56
6222220000 FSE-Comunicações fixas	422,00	105,41	279,93	1141,67
6222230000 FSE-Comunicações móveis			500,22	
6222310000 FSE-Seguros de acidentes pessoais		186,92		1026,26
6222390000 FSE-Outros seguros				103,08
6222600000 FSE-Transportes de pessoal				
6223230000 FSE-Conservação e reparação equip básico				1457,55
6223410000 FSE-Limpeza, higiene e conforto-serviços				550,43
6229890000 Outros Serviços - Não especificados	658,82			805,29
6623000000 Amort. Ex. Equipamento e material básico	9,06	1350,43		3660,55
6624000000 Amort. Ex. Equipamento de transporte				1743,86
6625000000 Amort. Ex. Ferramentas e utensílios	52,39	23,47		207,57
6626000000 Amort. Ex. Equipamento administrativo		216,71		1315,64
6627000000 Amort. Ex. Taras e vasilhame		22,97		
6629000000 Amort. Ex. Outras imobilizações corpórea		822,06		59,55
6633000000 Amort. Ex. Propriedade industrial outros		24,48		526,65
6654000000 Amort. Ex. Pub. Infra-est. equip. nature		35,00		
6659000000 Amort. Ex. Pub. Outros bens de domínio p		35,49		
Remunerações	71160,00	91968,00	75320,00	259096,00
1. Total centros de custo slativid.	72412,26	100876,20	80736,00	322460,49
2. Atividades	14713,47	0,00	12273,34	56458,68
3. Custo total (1+2)	87125,73	100876,20	93009,34	378919,17

Anexo 11: 2º Estádio

Afetação das atividades a objetos de custeio

Atividades	UF	CU	Edições da RA	Concertos da BA	Investigação		Gestão Interna	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente MM		Disponibilizar a visita pública à exposição permanente AVG		Colaborar com outras entidades		Disponibilizar a visita pública à BCM	Prestar sessões de astronomia ao público (PCG)		Assegurar exposições Temporárias	
			V	V	Q	V	V	Q	V	Q	V	Q	V	V	Q	V	Q	V
Comandar							374028,65											
Garantir a manutenção (AVG)		nº de ações de manut.																
Garantir a manutenção (MM)		nº de ações de manut.																
Garantir a manutenção (PCG)		nº de ações de manut.																
Garantir a manutenção (FDFG)		nº de ações de manut.																
Garantir a manutenção (BCM)		nº de ações de manut.																
Garantir a manutenção (CCM)		nº de ações de manut.																
Prestar o serviço de venda de bilhetes (AVG)		nº de bilhetes vendidos	1,19							60000	71684,88							
Prestar o serviço de venda de bilhetes (MM)		nº de bilhetes vendidos	0,89					130000	116288,72									
Prestar o serviço de venda de bilhetes (PCG)		nº de bilhetes vendidos	0,31												68000	20978,65		
Prestar o serviço de venda de bilhetes (FDFG)		nº de bilhetes vendidos	3,93					12000	47104,00									
Assegurar os Serviços Gerais		m2																
Gerir transportes (AVG)		km	0,23									6000	1361,31					
Gerir transportes (MM)		km	0,33									15000	4933,77				15000	4933,77
Gerir transportes (CCM)		km	0,27		2000	543,31						3500	961,29					
Garantir os serviços de correio		nº de correspondência	1,15		1500	1720,22						1500	1720,22					
Assegurar a constituição de reservas											12739,86							
Assegurar a cons. da Coleção Oceanográfica											68154,36							
Assegurar a conservação das espécies vivas											17091,02							
Recolha de espécimes vivos											12739,86							
Garantir produção de alimento											0,00							
Assegurar a catalogação														3932,31				
Manutenção de espaços verdes do complexo dos Jerónimos e do AVG		m2	2,08					8000	16617,43	2000	4154,36							
Produzir, editar e distribuir a RA			157384,33															
Assegurar concertos da Banda da Armada				1339008,99														
Assegurar a visita pública à FDFG									138644,25									
Assegurar um programa pedagógico p/los visitantes		nº de visitas de grupos escolares	427,35					140	53829,33	70	29914,67							
TOTAL			157.384,33	1.339.008,99	2.269,53	374.028,65		378.483,74		216.479,61		8.976,59		3.932,31	20.978,65		4.933,77	

Afetação das atividades a centros de custo

Atividades	UF	CU	Área Técnico Científica (CCM)		Área Financeira (CCM)		Área Jurídica (CCM)		Área Divulgação e Comunicação (CCM)		Arquivo Histórico (BCM)		Biblioteca (BCM)		Departamento de museologia (MM)	
			Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V
Preparar e fornecer refeições	nº de refeições	8,25	1160	9570,17	1160	9570,17	696	5742,10	696	5742,10	1392	11484,20	1160	9570,17	4640	38280,66
Assegurar a limpeza das instalações do Complexo dos Jerónimos	m2	0,79	1000	783,14	1000	783,14	1000	783,14	1000	783,14	1666,67	1315,24	1666,67	1315,24	13333	10521,89
Cons. e tratamento do património bibliográfico e arquivístico de natureza histórica da Marinha	nº de obras	0,09									48000	4260,55			14500	1287,04
Assegurar a divulgação e comunicação dos ONC										62183,62						
TOTAL			10359,31		10359,31		6531,24		68714,86		17059,98		10885,40		50089,59	

Atividades	UF	CU	Bilheteira (MM)		Bilheteira (PCG)		Serviço de Multimédia (PCG)		Serviço de Apoio Geral (PCG)		Serviço de apoio (PCG)		Serviço de apoio (BCM)		Núcleo de apoio e secretariado (CCM)		Departamento de apoio (MM)	
			Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V
Preparar e fornecer refeições	nº de refeições	8,25	2552	21054,36	464	3828,07	1160	9570,17	328	7656,13	1392	11484,20	1624	13398,23	1392	11484,20	5568	45936,79
Assegurar a limpeza das instalações do Complexo dos Jerónimos	m2	0,79	13333	10521,89	2500	1972,85	2500	1972,85	2500	1972,85	2500	1972,85	1666,67	1315,24	1000	783,14	13333	10521,89
Cons. e tratamento do património bibliográfico e arquivístico de natureza histórica da Marinha	nº de obras	0,09																
Assegurar a divulgação e comunicação dos ONC																		
TOTAL			31576,25		5800,92		11543,02		9628,99		13457,05		14713,47		12273,34		56458,68	

Anexo 12: 3º Estádio

Afetação dos centros de custo a objetos de custeio

Centros de custo	Custo total	Concertos da BA		Investigação		Gestão Interna		Disponibilizar a visita pública à exposição permanente MM		Disponibilizar a visita pública à exposição permanente AVG	
		% de h de ativ.	V	% de h de ativ.	V	% de h de ativ.	V	% de h de ativ.	V	% de h de ativ.	V
1. Centros de Custo (operacionais)											
Área Técnico Científica (CCM)	77055,31			60	46233,19	20	15411,06				
Área Financeira (CCM)	81738,07					60	49042,84				
Área Jurídica (CCM)	44862,32			20	8972,46	20	8972,46				
Área Divulgação e Comunicação (CCM)	72168,21	20	14433,64					10	7216,82	10	7216,82
Serviço de Química e Plâncton (AVG)	81565,38									50	40782,69
Serviço de Veterinária e Patologia (AVG)	81565,38									100	81565,38
Serviço de Museologia (AVG)	8942,75			20	1788,55					80	7154,20
Serviço Educativo e Div cultural (AVG)	9628,00									80	7702,40
Bilheteira (AVG)	8942,75									100	8942,75
Arquivo Histórico (BCM)	78223,59			20	15644,72						
Biblioteca (BCM)	63365,65										
Departamento de museologia (MM)	335340,04			20	67068,01			50	167670,02		
Bilheteira (MM)	79975,21							100	79975,21		
Bilheteira (PCG)	7007,54										
Serviço de Multimédia (PCG)	69844,10										
Serviço de Apoio Geral (PCG)	57203,80			20	11440,76						
Serviço de apoio (PCG)	83551,45				0,00	20	16710,29				
Total (1)	1240979,56		14433,64		151147,69		90136,66		254862,04		153364,24
2. Centros de custo (auxiliares)											
Serviço de apoio BCM	87125,73				8712,57						
Serviço de apoio AVG	100876,20				4035,05						82718,49
Núcleo de apoio e secretariado (CCM)	93009,34		4650,47		18601,87		18601,87		2325,23		2325,23
Departamento de apoio (MM)	378919,17				60627,07		151567,67		75783,83		
Total (2)	659930,45		4650,47		91976,56		170169,54		78109,07		85043,72
Total (1)+(2)	1900910,01		19084,11		243124,25		260306,20		332971,11		238407,96

Centros de custo	Custo total	Colaborar com outras entidades		Disponibilizar a visita pública à BCM		Prestar sessões de astronomia ao público (PCG)		Assegurar exposições temporárias		Cedência de espaços	
		% de h de ativ.	V	% de h de ativ.	V	% de h de ativ.	V	% de h de ativ.	V	% de h de ativ.	V
1. Centros de Custo (operacionais)											
Área Técnico Científica (CCM)	77055,31							20	15411,06		
Área Financeira (CCM)	81738,07									40	32695,23
Área Jurídica (CCM)	44862,32	40	17944,93							20	8972,46
Área Divulgação e Comunicação (CCM)	72168,21			10	7216,82	10	7216,82	40	28867,28		
Serviço de Química e Plâncton (AVG)	81565,38	50	40782,69								
Serviço de Veterinária e Patologia (AVG)	81565,38										
Serviço de Museologia (AVG)	8942,75										
Serviço Educativo e Div cultural (AVG)	9628,00	20	1925,60								
Bilheteira (AVG)	8942,75										
Arquivo Histórico (BCM)	78223,59			80	62578,88						
Biblioteca (BCM)	63365,65			100	63365,65						
Departamento de museologia (MM)	335340,04	5	16767,00					25	83835,01		
Bilheteira (MM)	79975,21										
Bilheteira (PCG)	7007,54					100	7007,54				
Serviço de Multimédia (PCG)	69844,10					100	69844,10				
Serviço de Apoio Geral (PCG)	57203,80					80	45763,04				
Serviço de apoio (PCG)	83551,45					80	66841,16				
Total (1)	1240979,56		77420,22		133161,35		196672,67		128113,35		41667,69
2. Centros de custo (auxiliares)											
Serviço de apoio BCM	87125,73				78413,16						
Serviço de apoio AVG	100876,20		14122,67								
Núcleo de apoio e secretariado (CCM)	93009,34		13951,40		2325,23		2325,23		13951,40		13951,40
Departamento de apoio (MM)	378919,17		15156,77						75783,83		
Total (2)	659930,45		43230,84		80738,39		2325,23		89735,24		13951,40
Total (1)+(2)	1900910,01		120651,06		213899,74		198997,90		217848,59		55619,10

Relação dos centros de custo auxiliares com os objetos de custeio

Centros de custos (aux)	Total por centro de custo (aux)	% h de ativ. ao CC op	Centros de custo (op)	% h de ativ. do CC op a OC	Objetos de custeio dos centros de custos operacionais	Total por Objeto de custeio
Serviço de apoio BCM	87.125,73 €	0,5	Arquivo Histórico (BCM)	0,2	Investigação	8.712,57 €
				0,8	Disponibilizar a visita pública à BCM	34.850,29 €
		0,5	Biblioteca (BCM)	1	Disponibilizar a visita pública à BCM	43.562,86 €
Serviço de apoio AVG	100.876,20 €	0,2	Serviço de Química e Plâncton (AVG)	0,5	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente AVG	10.087,62 €
				0,5	Colaborar com outras entidades	10.087,62 €
		0,2	Serviço de Veterinária e Patologia (AVG)	1	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente AVG	20.175,24 €
		0,2	Serviço de Museologia (AVG)	0,2	Investigação	4.035,05 €
				0,8	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente AVG	16.140,19 €
		0,2	Serviço Educativo e Div cultural (AVG)	0,8	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente AVG	16.140,19 €
				0,2	Colaborar com outras entidades	4.035,05 €
		0,2	Bilheteira (AVG)	1	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente AVG	20.175,24 €

Centros de custos (aux)	Total por centro de custo (aux)	% h de ativ. ao CC op	Centros de custo (op)	% h de ativ. do CC op a OC	Objetos de custeio dos centros de custos operacionais	Total por Objeto de custeio
Núcleo de apoio e secretariado (CCM)	93.009,34 €	0,25	Área Técnico Científica (CCM)	0,6	Investigação	13.951,40 €
				0,2	Gestão Interna	4.650,47 €
				0,2	Assegurar exposições temporárias	4.650,47 €
		0,25	Área Financeira (CCM)	0,6	Gestão Interna	13.951,40 €
				0,4	Cedência de espaços	9.300,93 €
		0,25	Área Jurídica (CCM)	0,2	Investigação	4.650,47 €
				0,6	Colaborar com outras entidades	13.951,40 €
				0,2	Cedência de espaços	4.650,47 €
		0,25	Área Divulgação e Comunicação (CCM)	0,2	Concertos BA	4.650,47 €
				0,1	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente MM	2.325,23 €
				0,1	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente AVG	2.325,23 €
				0,1	Disponibilizar a visita pública à BCM	2.325,23 €
				0,1	Prestar sessões de astronomia ao público (PCG)	2.325,23 €
				0,4	Assegurar exposições temporárias	9.300,93 €
Departamento de apoio (MM)	378.919,17 €	0,8	Departamento de Museologia (MM)	0,2	Investigação	60.627,07 €
				0,5	Gestão Interna	151.567,67 €
				0,05	Colaborar com outras entidades	15.156,77 €
				0,25	Assegurar exposições temporárias	75.783,83 €
		0,2	Bilheteira (MM)	1	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente MM	75.783,83 €

Anexo 13: Mapa final

Descrição	Edições da RA	Concertos da BA	Investigação	Gestão Interna	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente MM	Disponibilizar a visita pública à exposição permanente AVG	Colaborar com outras entidades	Disponibilizar a visita pública à BCM	Prestar sessões de astronomia ao público	Assegurar exposições Temporárias	Cedência de espaços	Totais
1. Custos Diretos			3129,12		215407,33	19942,20	2021,70	4447,48	13212,42	37000,69	32804,10	327.965,03 €
2. Custo das atividades	157384,33	1339008,99	2269,53	374028,65	378483,74	216479,61	8976,59	3932,31	20978,65	4933,77		2.506.476,17 €
3. Custos dos CC		19084,11	243124,25	260306,20	332971,11	238407,96	120651,06	213899,74	198997,90	217848,59	55619,10	1.900.910,01 €
TOTAL (1+2+3)	157.384,33 €	1.358.093,10 €	248.522,89 €	634.334,85 €	926.862,17 €	474.829,78 €	131.649,35 €	222.279,53 €	233.188,97 €	259.783,05 €	88.423,20 €	4.735.351,21 €
Custo Total S/ Remunerações	31.072,33 €	16.919,53 €	55.644,07 €	66.911,82 €	394.230,07 €	128.733,23 €	31.378,91 €	38.809,74 €	45.080,53 €	101.629,19 €	40.621,80 €	951.031,21 €